

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LIDIANE RODRIGUES GARCIA

**DESPESAS COM EDUCAÇÃO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DA UNIÃO
ENTRE 2003 E 2008**

**FLORIANÓPOLIS – SC
2009**

LIDIANE RODRIGUES GARCIA

**DESPESAS COM EDUCAÇÃO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DA UNIÃO
ENTRE 2003 E 2008**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto.

**FLORIANÓPOLIS – SC
2009**

LIDIANE RODRIGUES GARCIA

**DESPESAS COM EDUCAÇÃO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DA UNIÃO
ENTRE 2003 E 2008**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 02 dezembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Donizete Reina, MSc
Membro

Professor Flávio da Cruz, MSc
Membro

*Agradeço aos meus pais e irmãos pelo carinho e apoio;
ao Professor Orion Augusto Platt Neto, pela orientação, dedicação
e o tão necessário incentivo para a superação dos obstáculos;
ao Professor Flávio da Cruz, pela disponibilidade para o
esclarecimento de dúvidas;
a Luciene, pela compreensão e auxílio em relação aos dias em que
foi necessário ausentar-me do trabalho;
a Brenda, pela parceria durante todo o curso;
a Jeanine, pela amizade, paciência, apoio e companheirismo
durante toda a graduação; e
ao Frederico companheiro constante nas noites em claro para a
finalização do estudo.*

Somos feitos da matéria dos sonhos...

*William Shakespeare
A Tempestade (1611-1612)*

RESUMO

GARCIA, Lidiane Rodrigues. **Despesas com Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008**. 2009. 115 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Conforme a Constituição Federal de 1988 a educação constitui um direito social fundamental para o desenvolvimento dos indivíduos. É dever do Estado e da família promovê-la e incentivá-la com o apoio da sociedade. Neste contexto, a análise dos valores constantes no Orçamento da União, destinados as ações relacionadas à educação, constitui fonte inicial de reflexão sobre qual tratamento o Governo Federal tem dispensado ao atendimento desse direito. Este estudo tem como objetivo analisar os valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008. Para atingir o objetivo proposto, a metodologia utilizada quanto aos objetivos foi a de estudo exploratório. A abordagem do problema foi quantitativa e qualitativa (mista). Para a obtenção dos dados, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental. A primeira na elaboração da fundamentação teórica e a segunda no desenvolvimento da análise. Os procedimentos metodológicos dividem-se em cinco etapas: identificação dos demonstrativos e relatórios contábeis específicos; coleta e organização dos dados; delimitação das receitas e despesas a serem utilizadas; elaboração dos cálculos que permitem alcançar o objetivo; e análise e apresentação dos resultados obtidos. Na fundamentação teórica, são explicitados conceitos inerentes ao Estado, a Administração e Contabilidade Públicas, especificamente no que diz respeito ao orçamento público, as despesas públicas e aos limites de aplicação mínima constitucional em educação. Nos resultados da pesquisa foram apresentadas a União, os Ministérios, as secretarias e as entidades vinculadas envolvidas no oferecimento da educação e na prestação de contas. Na seqüência, foi relatada a obtenção dos demonstrativos, a coleta, tabulação e organização dos dados. Dando prosseguimento, elaborou-se a análise dos demonstrativos, sendo possível constatar que as despesas com a função Educação estão entre as de valores mais expressivos dentre as da União. A partir de valores ajustados monetariamente, constata-se que entre os anos de 2003 e 2008, o valor despendido com essa despesa apresentou aumento de 50,65%. Sua representatividade em relação ao total das despesas foi de 2,88% em 2003, 2,67% em 2004 e 2005, 2,44% em 2006, 2,87% em 2007 e 2,88% em 2008. Analisando as demais funções do período, constatou-se que as duas despesas mais expressivas somadas (Encargos Especiais e Previdência Social) representam mais de 70,00% do total de despesas, tendo sua maior representatividade em 2003, com 76,30%, e a menor em 2007, com 72,60%. Portanto, embora a função Educação tenha sido uma das cinco mais expressivas durante o período da análise, sua representatividade é baixa. Em relação à composição das despesas com Educação, percebe-se que a subfunção Ensino Superior foi a mais expressiva entre 2003 e 2008. O limite de aplicação mínima exigido pelo art. 212 da Constituição Federal de 1988 foi atendido em todos os anos da análise.

Palavras-chave: Despesas com Educação. Orçamento público. Governo Federal.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Composição da despesa por funções entre 2003 e 2008	69
Gráfico 2 – Comparação da função Educação com as demais funções, subtotais de receitas, despesas e RCL em 2003 e 2008.....	72
Gráfico 3 - Comparação da função Educação com o serviço da dívida da União entre 2003 e 2008.....	76
Gráfico 4 – Comportamento das subfunções da função Educação (exceto Ensino Superior e Demais Subfunções).....	79
Gráfico 5 – Representatividade das cinco subfunções típicas da função Educação entre os anos de 2003 e 2008	82
Gráfico 6 – Evolução da despesa com Educação entre 2003 e 2008	84
Gráfico 7 - Evolução do Subtotal das Receitas, Despesas e Serviço da Dívida entre 2003 e 2008.....	85
Gráfico 8 - Evolução da despesa com Encargos Especiais, Previdência Social e Saúde entre 2003 e 2008	86
Gráfico 9 – Evolução das cinco mais expressivas subfunções típicas da função Educação entre 2003 e 2008	88
Gráfico 10 – Análise da aplicação mínima constitucional, segundo o limite de 18,00% para o período entre 2003 e 2008	92
Gráfico 11 – Diferença entre a apuração do limite de 18,00% entre o Governo Federal e o TCU entre 2003 e 2008.	93
Gráfico 12 - Diferença entre a apuração do limite de 30,00% para EAeEF, entre o Governo Federal e o TCU entre 2003 e 2008.....	94
Gráfico 13– Comparação do investimento em Educação em relação ao PIB, segundo os critérios da UNESCO para os anos entre 2003 e 2008.....	112

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Hierarquia do controle na Administração Federal.....	26
Ilustração 2 - Classificação institucional.....	42
Ilustração 3 – Classificação por função e subfunção.....	43
Ilustração 4 – Níveis de despesa segundo a classificação funcional	45

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses	30
Quadro 2 – Princípios orçamentários segundo diversos autores	32
Quadro 3 – Demonstrativos do RREO para a União.....	36
Quadro 4 – Legislação que disciplina o financiamento da Educação Básica e Superior	51
Quadro 5 - Significado das subfunções da função Educação utilizadas na análise.....	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receitas Realizadas Intra-Orçamentárias e Exceto Intra-Orçamentárias	57
Tabela 2 – Despesas Empenhadas Intra-Orçamentárias e Exceto Intra-Orçamentárias.....	58
Tabela 3 – Receitas Realizadas em 2003 antes e após o ajuste quanto ao Refinanciamento...	58
Tabela 4 – Despesas Empenhadas em 2003 antes e após o ajuste quanto ao Refinanciamento	59
Tabela 5 – Receitas Realizadas e Despesas Empenhadas para os anos entre 2003 e 2008.....	60
Tabela 6 – Despesas por Função para o período entre 2003 e 2008	61
Tabela 7 – Despesas mais representativas por Função para o período entre 2003 e 2008.....	62
Tabela 8 – Despesas por subfunções da função Educação para os anos entre 2003 e 2008	62
Tabela 9 - Despesas mais representativas por subfunções da função Educação para os anos entre 2003 e 2008	64
Tabela 10 – Receitas e Despesas para fins da apuração da aplicação mínima constitucional em Educação no período entre 2003 e 2008.....	64
Tabela 11 – IPCA – fator para ajuste monetário para o período entre 2003 e 2008	65
Tabela 12 – Valores ajustados monetariamente, pelo IPCA até 31/12/2008, para os anos entre 2003 e 2008	65
Tabela 13 – Despesas mais expressivas por funções de governo no período entre 2003 e 2008	67
Tabela 14 – Comparação das despesas com a função Educação com as demais despesas por função entre os anos de 2003 e 2008.....	71
Tabela 15 - Comparação das despesas com a função Educação com o serviço da dívida da União	74
Tabela 16 – Representatividade das despesas por subfunções da função Educação entre os anos de 2003 e 2008	78
Tabela 17– Valores para análise da evolução das despesas com Educação no período entre 2003 e 2008	83
Tabela 18 – Valores para análise da evolução da Educação no Governo Federal em relação ao PIB entre os anos de 2003 e 2008	89
Tabela 19 – Dados originais e ajustados monetariamente para verificação da aplicação mínima constitucional para o período entre 2003 e 2008.....	91

Tabela 20 – Percentuais referentes a aplicação mínima constitucional de 18,00%, segundo apuração do TCU para os anos entre 2003 e 2008	92
Tabela 21 - Percentuais referentes a aplicação mínima de 30,00% em EAeEF, segundo apuração do TCU para os anos entre 2003 e 2006	94
Tabela 22 – IGP-DI – fator para ajuste monetário para o período entre 2003 e 2008	109
Tabela 23 - Valores ajustados monetariamente, pelo IGP-DI, para o período entre 2003 e 2008	109
Tabela 24 – Comparação dos valores destinados a Educação no Brasil com o PIB entre os anos de 2003 e 2008	111

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
DCALC	Despesas consideradas para apuração do limite constitucional
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EAEF	Erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IGP-DI	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
IGPs	Índice Geral de Preços
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
MOG	Ministério de Orçamento e Gestão
MP	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OGU	Orçamento Geral da União
PMM	Prefeitura Municipal de Manaus
PNE	Plano Nacional de Educação
PPA	Plano Plurianual
RCALC	Receitas consideradas para apuração do limite constitucional
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal

RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SOF	Secretaria do Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	Introdução.....	15
1.1	Tema e problema	15
1.2	Objetivos.....	16
1.2.1	Objetivo geral	16
1.2.2	Objetivos específicos.....	16
1.3	Justificativa.....	17
1.4	Metodologia da pesquisa	17
1.4.1	Universo e amostra	18
1.4.2	Classificação metodológica	18
1.4.3	Procedimentos metodológicos.....	19
1.5	Limitações e delimitações da pesquisa.....	20
1.6	Organização do trabalho.....	20
2	Fundamentação teórica.....	22
2.1	O Estado e a administração pública brasileira.....	22
2.2	Finanças e Contabilidade Públicas	27
2.3	Orçamento público	31
2.3.1	Definições gerais	31
2.3.2	Princípios orçamentários	32
2.3.3	Instrumentos de planejamento governamental	33
2.4	Demonstrativos contábeis segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	35
2.5	Despesas públicas.....	39
2.5.1	Princípios da despesa pública.....	39
2.5.2	Classificação das despesas públicas	40
2.5.3	Despesas orçamentárias e suas classificações	42
2.5.4	Estágios da despesa	48
2.6	Aplicação mínima constitucional	50
3	Resultados da pesquisa.....	53
3.1	Apresentação da União.....	53
3.2	Obtenção dos demonstrativos e coleta de dados	55
3.3	Tabulação e organização dos dados	57
3.4	Considerações sobre os resultados obtidos.....	67
3.4.1	Expressividade das despesas com a função Educação	67

3.4.2	Composição da despesa com Educação	76
3.4.3	Evolução das despesas com Educação	83
3.4.4	Observação da aplicação mínima constitucional na função Educação	90
4	Considerações finais	96
4.1	Considerações quanto aos objetivos	96
4.2	Considerações quanto aos resultados	97
4.3	Sugestões para pesquisas futuras	99
	Referências	101
	Apêndice	109
	Anexo	113

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público ao longo da história apresentou finalidades distintas. Segundo Burkhead (1971, p.5), surge “como instrumento formalmente acabado, na Inglaterra, por volta de 1822”, tinha por finalidade inicial o controle das despesas públicas visando evitar os aumentos da carga tributária provenientes do crescimento destas despesas. Modernamente, adquire papel fundamental no processo de planejamento das ações governamentais. Segundo a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) (2009) o orçamento permite que o cidadão identifique a destinação dos recursos que são recolhidos pelo governo.

Visando assegurar a transparência e a eficácia na execução da lei orçamentária, foi publicada a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Então, a partir da LRF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficaram obrigados a publicar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), onde são apresentados os demonstrativos contábeis com a prestação de contas acerca dos gastos públicos.

Esses relatórios representam um dos instrumentos que possibilitam o acompanhamento pela sociedade da gestão pública. Entretanto, a falta de familiaridade com os termos da Contabilidade Pública torna a compreensão dessas informações difícil para a maior parte da população. A análise do Orçamento da União elaborada a partir de uma despesa específica permite uma melhor compreensão de como está estruturada a ação governamental no que diz respeito à despesa escolhida.

Nesse sentido, Platt Neto e Cruz (2007; 2008) redigiram artigos onde analisam a composição e expressividade das despesas com educação no orçamento do Governo Federal durante os anos de 2006 e 2007. Estes artigos representam o ponto de partida para a realização desta pesquisa, que tem como foco os valores destinados à educação que constam nos demonstrativos emitidos em atendimento a LRF entre os anos de 2003 e 2008.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A educação está prevista no art. 205 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e constitui um direito social fundamental para o desenvolvimento dos indivíduos. É dever do Estado e da família promovê-la e incentivá-la com o apoio da sociedade.

A análise dos valores constantes no Orçamento da União, destinados as ações relacionadas à educação, constitui fonte inicial de reflexão sobre qual tratamento o Governo

Federal tem dispensado ao atendimento deste direito. Isto, possibilita a compreensão por um maior número de usuários dos montantes destinados ao desenvolvimento das ações governamentais nessa área.

Na estrutura orçamentária as despesas são classificadas segundo as funções de governo. Conforme Kohama (2008, p. 96)

a classificação parte do entendimento amplo do conceito de Função, isto é, de uma classificação convencional através da qual se procura identificar os objetos da intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da comunidade.

É, portanto, neste contexto que o tema da pesquisa se situa e busca analisar as despesas com a função Educação realizadas pelo Governo Federal. Elaborou-se, assim, o problema da pesquisa com a seguinte questão:

Qual a composição, a evolução e expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo da pesquisa é apresentar os valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008.

1.2.2 Objetivos específicos

Para possibilitar o alcance do objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar conceitos e classificações sistematizados pela Contabilidade Pública para as despesas dos entes públicos;
- b) apresentar os demonstrativos contábeis emitidos pelo Governo Federal em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal;
- c) coletar e organizar dados contábeis relativos às despesas orçamentárias do Governo Federal com enfoque na função Educação, referente aos anos de 2003 a 2008;
- d) efetuar o ajuste monetário nos valores das despesas com educação em cada um dos anos, permitindo a constatação se tem ocorrido acréscimo, decréscimo ou estagnação nos gastos com essa função;
- e) verificar o atendimento dos percentuais relativos aos limites de aplicação mínima constitucional para a educação em cada ano da análise; e

- f) evidenciar e expor considerações sobre os valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com educação no Governo Federal.

1.3 JUSTIFICATIVA

O estudo apresenta relevância nos contextos governamental, social e acadêmico. No contexto governamental porque analisa as despesas com a função Educação em uma série histórica de seis anos, com valores ajustados monetariamente. A análise da expressividade, composição e evolução dessa despesa, possibilita ao gestor público uma ampla visão de quanto dos recursos orçamentários estão sendo destinados para o atendimento desse direito constitucional.

No contexto social, por apresentar a informação contábil estatal estruturada de forma a permitir que mesmo os que são leigos no assunto possam compreender os diversos aspectos da despesa com a função educação no orçamento da União. Com isso, um maior número de usuários poderá fazer uso das informações acerca da prestação das contas públicas relacionadas à função estudada.

No contexto acadêmico, por possibilitar a aproximação com a linguagem utilizada na Contabilidade Pública e apresentar a análise dos demonstrativos contábeis selecionados. Com relação à análise dos demonstrativos, por ser desenvolvida no âmbito de uma Universidade Federal, o foco nas despesas com a função educação no orçamento da União reveste-se de importância significativa, pois permite, entre outras, a visualização da destinação realizada pela União para as entidades de ensino superior no país. Além disso, esse estudo pode ser utilizado como fonte de pesquisa e como base para estudos semelhantes.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como monografia, ou seja, estudo detalhado sobre um tema ou problema específico. Para a execução do estudo é necessário a definição de parâmetros para seu desenvolvimento e estruturação. Em função disto, foram definidos os procedimentos metodológicos.

Para a realização da pesquisa foram utilizados delineamentos, que na definição de Beuren e Raupp (2003, p.76) são: “procedimentos metodológicos [...], que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.”

Antes de apresentar os delineamentos utilizados, define-se o universo e a amostra utilizada para a análise.

1.4.1 Universo e amostra

O universo da análise comporta os demonstrativos contábeis emitidos pela União para prestação de contas sobre a execução de seu orçamento. A forma de seleção da amostragem foi a intencional, que segundo Beuren e Colauto (2003, p.126) “consiste em selecionar amostras com base em informações disponíveis e que sejam consideradas representativas da população”. Foram selecionados quatro dos demonstrativos que constituem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) entre os anos de 2003 e 2008, para a realização do estudo, sendo:

- a) anexo I – Balanço Orçamentário;
- b) anexo II – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- c) anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; e
- d) anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

1.4.2 Classificação metodológica

A metodologia utilizada com relação aos objetivos é a exploratória. Isso porque o estudo pretende, através da análise das informações fornecidas nos demonstrativos selecionados, efetuar relações de expressividade e comparabilidade entre as diversas despesas constantes do orçamento da União e os valores gastos com a função Educação. Justifica-se essa delimitação através da definição de Gil (2002, p.41), que diz: “estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”. Para Beuren e Raupp (2003, p.81), “explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então desconhecidas”.

Com relação à abordagem do problema o estudo foi classificado como pesquisa quantitativa e qualitativa (mista). Segundo Silva e Menezes (2001, p.30), a pesquisa qualitativa “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”. Na elaboração do estudo, é utilizada essa abordagem nas delimitações necessárias quanto ao agrupamento de funções, escolha de receitas, despesas e

índices de reajuste utilizados. Essas delimitações são subjetivas e guardam relação direta com a experiência e forma de entendimento acerca do assunto pelo pesquisador. Significa dizer que, a mesma pesquisa se elaborada por outro sujeito pode chegar a resultados diversos dos aqui apresentados.

Quanto a abordagem quantitativa, para Richardson *et al.* (1999, p. 70),

caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

No desenvolvimento da pesquisa, esta forma de abordagem, ocorre através da análise dos dados coletados nos demonstrativos contábeis selecionados. Estas análises foram alicerçadas em métodos estatísticos viabilizando a confecção de comparações relacionadas ao valor, composição, evolução e expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008.

1.4.3 Procedimentos metodológicos

Os procedimentos para obtenção dos dados foram os da pesquisa bibliográfica para a fundamentação teórica e da pesquisa documental para o desenvolvimento da análise. Assim definida por Silva e Grigolo (*apud* BEUREN e RAUPP, 2003, p.89):

a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam volta a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Sendo utilizados demonstrativos contábeis emitidos pelo Governo Federal, a fonte pode ser considerada como de primeira mão, pois, segundo Gil (2002), este tipo de fonte é constituída por documentos que não foram analisados, como por exemplo: documentos oficiais, contratos, diários, entre outros.

Os passos seguidos para a elaboração do estudo estão abaixo indicados:

- 1º Identificação dos demonstrativos e relatórios contábeis que apresentam a execução das despesas orçamentárias da União no período estudado.
- 2º Coleta e organização dos dados referentes as: receitas, despesas, composição da despesa por funções e subfunções da função educação, aplicação mínima constitucional, para cada um dos anos da análise.
- 3º Delimitação das receitas e despesas para utilização no estudo, justificando a escolha segundo a expressividade dos valores.

- 4º Elaboração dos cálculos que permitem evidenciar o valor, composição, evolução e expressividade das despesas com a função Educação nesse contexto.
- 5º Apresentação dos resultados com a utilização de gráficos, tabelas e textos, explicitando e comparando os valores obtidos através da análise efetuada em cada um dos anos.

1.5 LIMITAÇÕES E DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Considerando os objetivos do estudo, é necessário delimitar alguns aspectos do problema. Os demonstrativos utilizados para a pesquisa são os constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) emitidos entre 2003 e 2008.

A proposta é verificar, através de análises estatísticas, o comportamento das despesas com a função Educação em relação às demais despesas por funções. Perceber como o valor destinado a Educação foi distribuído entre suas diversas subfunções. Constatar, por meio do ajuste monetário dos valores, se tem ocorrido aumento, redução ou estagnação. Portanto, não é objetivo deste estudo analisar se os valores utilizados com essa despesa são ideais e nem efetuar considerações a respeito de qual seria o nível ideal de gastos.

A pesquisa apresenta algumas limitações. A primeira diz respeito à abordagem qualitativa. Nas etapas do estudo onde foi utilizada essa abordagem o pesquisador efetua escolhas subjetivas que guardam relação direta com sua experiência e forma de entendimento acerca do assunto.

A segunda diz respeito à veracidade ideológica presumida nos demonstrativos contábeis analisados. Não é objeto deste estudo o levantamento das transações realizadas pela União para que se constate se os valores apresentados nos demonstrativos utilizados correspondem em sua totalidade às despesas com a função Educação.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O estudo está dividido em quatro capítulos. No primeiro consta a apresentação da pesquisa, seus objetivos, justificativa, metodologia, limitações, delimitações e estrutura do trabalho.

O segundo trata da fundamentação teórica, onde são desenvolvidos os conceitos necessários para o entendimento do tema. Explicitam-se os conceitos de Estado e a organização político-administrativa brasileira. Na sequência é apresentada a administração pública do país. Abordam-se as Finanças e Contabilidade Públicas, seus conceitos, campos de

atuação e usuários principais. Realizam-se considerações sobre o orçamento público, seu histórico, definições gerais, princípios orçamentários e os instrumentos de planejamento pertinentes ao orçamento da União. Apresentam-se os demonstrativos contábeis na administração pública, segundo a Lei n.º 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Aborda-se a despesa pública, conceitos, princípios, classificações e estágios. Faz-se a exposição sobre os limites de aplicação mínima constitucional para a educação definidos na Constituição Federal de 1988.

Dando seqüência, no terceiro capítulo são apresentados a análise e os resultados obtidos. Realizam-se considerações sobre a União. Apresenta-se a coleta de dados. São delimitadas as receitas e despesas utilizadas para o estudo. Aborda-se a composição da despesa orçamentária por funções de governo. Realiza-se a comparação das outras despesas orçamentárias com as da função educação, em relação à expressividade. Avalia-se a evolução dos valores destinados a essa despesa. Faz-se a exposição das subfunções que integram a função educação e a análise da expressividade de cada uma delas. Verifica-se o cumprimento do limites de aplicação mínima constitucionais.

Finalizando, no quarto capítulo são expostas as considerações finais nas quais se verifica o alcance dos objetivos propostos. São feitas emitidas percepções pontuais sobre os resultados obtidos e sugestões para futuros estudos envolvendo o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este estudo tem como tema central a despesa com a função Educação no orçamento da União. Sendo o orçamento público um instrumento de planejamento das ações governamentais, por meio da análise de seus valores é possível estabelecer um acompanhamento da gestão pública. Para a correta realização desta análise é necessário o entendimento de alguns conceitos inerentes ao Estado, a administração pública brasileira, as Finanças e Contabilidade Públicas, especificamente no que diz respeito ao orçamento público, as despesas públicas e aos limites de aplicação mínima constitucional em educação.

2.1 O ESTADO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

No decorrer da história, o conceito de Estado sofreu alterações. As primeiras definições o designavam como tendo a finalidade de suprir as necessidades básicas da população. Segundo Silva (2008, p.21), “na concepção aristotélica, o Estado tem como finalidades básicas:

- a segurança, com o objetivo de manter a ordem política, econômica e social;
- o desenvolvimento, com o objetivo de promover o bem comum”.

Com o passar dos anos este conceito inicial sofreu alterações, surgindo o conceito de Estado moderno. Kohama (2008, p.1) o define como sendo “organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de forma que atinja o objetivo de promover e satisfazer à prosperidade pública, ou seja, o bem comum”. O Estado, então adquire função intervencionista. Seu papel não é mais restrito a satisfação das necessidades básicas da população, mas também o de utilizar os mecanismos que tem a sua disposição para interferir na economia objetivando a prosperidade pública.

Meirelles (2005, p.60) explica que “o Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: Povo, Território e Governo soberano”. O povo é o elemento humano. O território é formado por seus limites geográficos. O governo soberano é o elemento necessário para que as normas sejam criadas e respeitadas, visando melhor convivência social. Para Birou (1982, p. 179), o governo é “a autoridade constituída que rege um Estado”; ressalta ainda que “o governo não é o Estado, e sim o poder encarregado do bom funcionamento do Estado”. O governo é, portanto, o elemento responsável pela manutenção e administração do Estado. Os conceitos de povo e Estado estão relacionados e segundo Roland (2004) um não existe sem o outro, o povo não existe sem a organização política do Estado, e a

organização política do Estado não existe sem o povo. O Estado se organiza para atender as necessidades do povo.

Segundo Silva (2008, p. 22),

para cumprir suas finalidades, o Estado contemporâneo desempenha as seguintes funções:

- a de instituir e dinamizar uma ordem jurídica (função normativa, ordenadora ou legislativa);
- a de cumprir e fazer cumprir as normas próprias dessa ordem, resolvendo os conflitos de interesses (função disciplinadora ou jurisdicional);
- a de cumprir essa ordem, administrando os interesses coletivos, gerindo os bens públicos e atendendo às necessidades gerais (função executiva ou administrativa).

Evidencia-se assim, que são três as atribuições básicas do Estado. A função normativa é responsável pela elaboração da legislação. A disciplinadora pela resolução de conflitos verificando se a lei está ou não sendo respeitada. E, a função executiva diz respeito à administração dos recursos públicos, atendendo ao estabelecido em lei, visando o bem comum.

O Estado de Direito, ou seja, “o Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis” (MEIRELLES, 2005, p.60) se organiza e exerce suas funções através dos Poderes de Estado. Conforme o art. 2º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. O Poder Legislativo é responsável pela elaboração das leis. O Poder Executivo por implementar essas leis. E, ao Poder Judiciário cabe julgar os atos conforme as leis.

Segundo a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), no Título III, Capítulo I, art. 18 “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Cada um desses entes federativos através dos serviços prestados dentro de seus domínios, procura atender as necessidades da população visando à promoção do bem comum. É através da administração pública que o Governo busca alcançar seus objetivos.

A administração pública, segundo Meirelles (2005, p.64), é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Para Mello (1979, *apud* KOHAMA, 2008, p.9) “administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil”. É através da administração pública que o Estado atende as necessidades da população, e para isto, presta serviços públicos. Não basta que o Estado proporcione estes serviços, é necessário, também, que eles sejam corretamente administrados para que exista continuidade no oferecimento dos mesmos.

É por meio dos serviços públicos que o Governo visa atender as necessidades da população. Campos (2005, p.25-26), diz que as principais características dos serviços públicos são:

- a) seletividade - porque são selecionados dentre toda a massa de serviços que podem ser prestados numa comunidade;
- b) universalidade - porque visam a alcançar toda a coletividade, independentemente da personalização dos beneficiários;
- c) coercibilidade - são coercitivos, prestados no geral em decorrência da soberania do Estado;
- d) não-reciprocidade - porque o Estado não tem obrigação de retribuir em serviços a importância a ele paga pelo particular a quem se dirige.

Assim, percebe-se que os serviços públicos são: seletivos, pois dentre os inúmeros serviços que podem ser prestados são escolhidos somente alguns de acordo com a necessidade e as condições para a prestação; universais, por atenderem a comunidade toda sem distinção; coercitivos, uma vez que para a sua execução todos os cidadãos pagam; e não estabelecem reciprocidade entre o valor recolhido aos cofres públicos pelo cidadão e o valor dos serviços que o Estado oferece a esse indivíduo.

A administração pública está dividida em administração direta e administração indireta. Os serviços públicos são classificados dentro dessa estrutura. A administração direta, ou centralizada, segundo Silva (2008, p.188), “compreende a organização administrativa do Estado como pessoa administrativa”. Ainda, segundo Silva (2008, p.189), a administração indireta, ou descentralizada, “corresponde à organização administrativa das pessoas jurídicas vinculadas que são criadas pelo Estado para com ele comporem a administração pública, auxiliando-o no exercício da atividade administrativa”.

Na administração direta, segundo o inciso I do art. 4º do Decreto-lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967) encontram-se os “serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios”. Sendo assim, integram a administração direta os serviços públicos que são prestados diretamente pelo Governo. Kohama (2008, p.2) justifica dizendo que esses serviços

pela sua natureza exigem centralização e competem-lhe exclusivamente, dentre os quais podemos mencionar: os que dizem respeito às relações diplomáticas e consulares; os que se referem a defesa e segurança do território nacional; os concernentes a emissão de moeda e os de controle e fiscalização de instituições de crédito e de seguros; os de manutenção do serviço postal e do Correio Aéreo Nacional; os relativos ao estabelecimento e execução de planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento; os que se relacionam com o poder de polícia e segurança pública; os que garantem a distribuição da justiça e outros que exigem medidas compulsórias em relação aos indivíduos.

Portanto, pertence à administração direta os serviços públicos que por suas características devem ser prestados diretamente pelo Governo. Esses serviços podem ser

relacionados com: as relações internacionais do país, a segurança nacional, emissão de moeda, planos nacionais e regionais de desenvolvimento da educação e da saúde, distribuição de justiça, entre outros. Assim, cabe a administração direta os serviços que possuem características estratégicas para o desenvolvimento e manutenção do Estado.

Na administração indireta estão os serviços públicos que embora de interesse da população, são delegados pelo Governo a outras entidades. Angélico (1995, p.125) diz que esses serviços são os

que devem ser executados pelo Estado, mas que, devido ao nível de especialização, à necessidade de uma atenção especial e imediata em tais funções, que exigem instalações, equipamentos, pessoal e direção especializados, não podem subordinar-se às normas gerais da administração direta. Em tais casos faz-se necessária a descentralização desses serviços desmembrando-os da administração direta, pela constituição de entidades especializadas dotadas de certa autonomia.

A administração indireta é formada por aqueles serviços que devendo ser executados pelo Estado, não sofrem prejuízo ao serem delegados a entidades constituídas pelo Governo para tal finalidade. Essas entidades são especialistas nos serviços que devem prestar.

Sobre as entidades que integram a administração indireta o Decreto-lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967) determina que:

Art. 4º [...]

II – A Administração Indireta, [...] compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas.

As autarquias, entidades de direito público, surgem, segundo Meirelles (2005), a partir de leis específicas para a realização de serviços públicos relacionados a entidade que as criou. Tem função administrativa e funcionam de acordo com a lei que as originou e com seu regulamento. Kohama (2008), afirma que essas entidades atendem a atividades estatais específicas.

As entidades de direito privado (empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações), são também denominadas entidades paraestatais e são definidas, de acordo com Kohama (2008, p.18), como

peças jurídicas de direito privado, cuja criação é autorizada por lei, com patrimônio público ou misto, para a realização de atividades, obras ou serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado.

Regem-se por estatutos ou contratos sociais registrados nas repartições competentes [...], segundo a natureza e os objetivos de suas atividades.

Portanto, essas entidades também são criadas a partir de leis específicas, para a realização de serviços públicos relacionados com os interesses do Governo. Estes serviços não são privativos do Estado.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), acerca do controle a que será submetida a administração pública, determina que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle externo será realizado, como prevê a Constituição, pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas. Segundo Silva (2008, p.184),

o julgamento da regularidade das contas de qualquer administrador ou responsável por bens e valores é baseado nos seguintes instrumentos:

- levantamentos contábeis;
- pareceres de auditoria.

Silva (2008) afirma que o controle interno deve estar presente em toda estrutura da administração pública, incluindo os sistemas de contabilidade, auditoria interna e administração financeira.

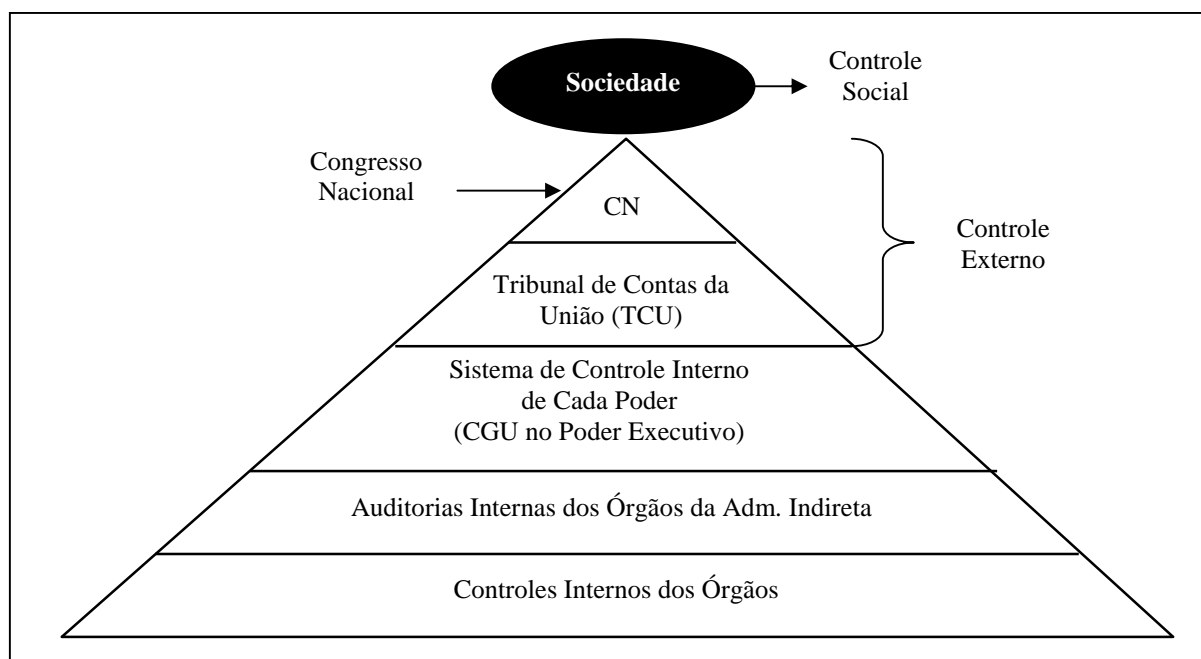


Ilustração 1 – Hierarquia do controle na Administração Federal

Fonte: Platt Neto (2009, p. 142)

O controle interno serve, segundo o art. 74 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), para:

- a) avaliar o alcance das metas do plano plurianual e a execução dos programas de governo;
- b) verificar a legalidade e os resultados dos atos praticados pela administração pública;

c) apoiar o controle externo.

Segundo Silva (2008) o órgão que exerce o maior controle na estrutura da administração pública é o órgão central de contabilidade. Isso porque é o responsável pelo acompanhamento de toda a atividade econômica do governo. É através de seus demonstrativos que ficam evidenciadas as alterações no patrimônio público. O autor ressalta que este não é o único órgão responsável pelo controle. Cada órgão da estrutura administrativa deve exercer autofiscalização. Dando prosseguimento ao estudo, os conceitos acerca da Contabilidade Pública e seu papel na administração serão aprofundados.

2.2 FINANÇAS E CONTABILIDADE PÚBLICAS

Para que o Estado possa satisfazer as necessidades coletivas é necessário, além de sua estrutura, que ele obtenha os meios para realizar suas atribuições. Segundo Angélico (1995, p. 34-35), “essa atividade exercida pelo Governo, obtenção de recursos [...], e sua aplicação [...] denomina-se *atividade financeira*. É a atividade financeira do Governo que lhe possibilita realizar todas as demais atividades, tais como Segurança, Saúde, Educação [...]”. O estudo da atividade financeira do Estado é o objeto da Ciência das Finanças ou Finanças Públicas. Conforme Deodato (1984, p.11), Ciência das Finanças, é “a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público.”

Portanto, as Finanças Públicas abrangem toda atividade governamental voltada para o atendimento das necessidades coletivas, e sendo assim deve analisar, como explica Silva (2008), o melhor momento para o desenvolvimento das ações para atingir tal objetivo.

Aliomar Baleeiro (*apud* SILVA 2008), em sua obra Ciência das Finanças, apresenta a história das Finanças Públicas. Fala das teorias mais antigas nas quais a atuação do Estado deve restringir-se a defesa, obras públicas, justiça e diplomacia, até as das finanças funcionais, do Estado intervencionista, que deve interferir na economia visando uma melhor distribuição das riquezas geradas. Para Silva (2008, p. 23)

no Estado moderno, as Finanças Públicas não são somente um meio de assegurar a cobertura para as despesas do governo, mas, também, fundamentalmente, um meio de intervir na economia, de exercer pressão sobre a estrutura produtiva e de modificar as regras de distribuição de renda.

As Finanças Públicas têm estreita relação com a Contabilidade Pública, uma vez que a primeira estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público, e a segunda trata do registro, análise e controle da programação e execução de cada um desses elementos. Angélico (1995) explica que a Contabilidade Pública utiliza as técnicas de apurações contábeis em concordância com o que é disciplinado no Direito Financeiro, e o

define como (1995, p. 35) “o conjunto de leis que regulam a atividade financeira do Estado [...]”. A atividade financeira do Estado, como explicitado anteriormente, é o objeto de estudo das Finanças Públicas. Dessa forma, é importante elucidar o conceito de Contabilidade Pública. Cruz (1988, p.9), afirma que é

a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Segundo Kohama (2008, p. 25) “a Contabilidade Pública [...] tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno[...]”.

Fica assim evidenciado que o objeto de estudo da Contabilidade Pública é o patrimônio público e o orçamento. Através do registro e controle do orçamento e de sua execução, a Contabilidade Pública fornece informações para seus usuários sobre o que estava previsto e o que foi realizado. Ao registrar e evidenciar em suas publicações as movimentações patrimoniais e financeiras deve permitir a análise de como a administração pública está gerindo os recursos e o patrimônio público.

Seu campo de atuação é explicitado por Angélico (1995, p. 108), como sendo “restrito à administração pública nos seus três níveis de governo: Governo federal, Governos estaduais, municipais e correspondentes autarquias”. Dentro deste campo de atuação a Contabilidade Pública utiliza quatro sistemas de escrituração:

- a) Sistema Orçamentário;
- b) Sistema Financeiro;
- c) Sistema Patrimonial; e
- d) Sistema de Compensação.

Essa estrutura atende ao disposto na Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), que diz:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Este artigo evidencia, conforme Cruz (2006), que a contabilidade deve estruturar-se de forma a permitir a realização pela administração pública do planejamento, do controle patrimonial e acompanhamento da execução orçamentária, de acordo com o que consta no plano plurianual.

O Sistema Orçamentário objetiva atender o que é definido na Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), nos seguintes artigos:

Art. 90. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

É através do Sistema Orçamentário que a Contabilidade Pública efetua seus registros acerca da receita e da despesa orçamentária. É também através dele que realiza a comparação entre o previsto e o realizado na execução orçamentária e as apresenta no balanço orçamentário.

A Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) determina em seu art. 93 que, “todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.” Esse é o objetivo do Sistema Financeiro, ou seja, esse sistema engloba além das receitas e despesas orçamentárias todas as que não estão compreendidas na lei orçamentária. Ao final de cada ano apresenta seus resultados no balanço financeiro.

O Sistema Patrimonial tem seu objetivo definido no texto da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) nos seguintes artigos:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Este sistema evidencia, portanto, o ativo e passivo permanente. Ao final de cada ano, o Sistema Patrimonial emite o balanço patrimonial.

O Sistema de Compensação, segundo Kohama (2008, p. 27), “registra e movimentam as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes”. Essas contas não fazem parte do ativo e do passivo, mas podem afetar o patrimônio no futuro. Ao final do ano o resultado de suas contas será apresentado junto ao balanço patrimonial.

Diante do exposto, fica evidenciado que a Contabilidade Pública, como afirma Kohama (2008), não exerce somente o papel de escrituração contábil, mas também serve como instrumento de planejamento e fiscalização do cumprimento do orçamento, e da legalidade dos atos administrativos. As informações geradas a partir de seus sistemas atendem a usuários internos e externos.

Os usuários internos são os prefeitos, governadores, o presidente, os ministros, todos aqueles que fazem parte da estrutura da administração pública. Cada um destes usuários buscará nas demonstrações contábeis as informações inerentes a sua função. Os usuários

externos desejam conhecer a forma como o governo está gerindo seus recursos. No quadro a seguir segue uma relação com diversos usuários externos e seus interesses.

Usuários	Síntese dos interesses presumíveis
Cidadãos, Contribuintes ou Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendam aos seus anseios.
Fornecedores	Decisão de venda ao Estado, através do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento. Acompanhamento de licitações e de pagamentos pelos órgãos públicos.
Sindicatos	Negociar remunerações, condições de trabalho e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas.
Empresários	Decisão de continuidade, expansão ou retração dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo governo.
Investidores (pessoas ou instituições)	Análise de risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado.
ONGs: Associações, etc.	Acompanhar e fiscalizar a ação governamental, de acordo com suas finalidades e identificar áreas ou núcleos de cooperação ou suporte para as suas atividades.
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo), inclusive através da alocação dos recursos públicos.
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas. Localizar oportunidades e ou concentração dos recursos potenciais ou reais destacados para a entidade.
Instituições de Crédito	Embasar suas decisões de concessão ou renegociação de crédito ao Estado.
Governos em outras esferas ou Poderes	Fiscalização do uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, instituição ou alteração das normas vigentes.
Governos estrangeiros	Decisões sobre cooperação e auxílio financeiro, na forma de empréstimos ou doações (transferências).
Mídia (rádio, TV e Jornais)	Divulgação de notícias e de matérias investigativas.

Quadro 1 - Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses

Fonte: Platt Neto (2005, p.169).

Para que sejam atendidas as necessidades dos usuários internos e externos, conforme Platt Neto (2005, p.170) as informações fornecidas devem ter “características como confiabilidade, tempestividade e comparabilidade”. Confiabilidade significa que a informação deve ser verdadeira e completa. A tempestividade diz que a informação contábil deve ser publicada em tempo adequado para que possa ser utilizada por seus usuários. A comparabilidade serve para que o usuário perceba a evolução através do tempo das informações que lhe interessam. Platt Neto (2005) complementa dizendo que a informação deve ser expressa em linguagem clara, possibilitando o acesso e entendimento das informações contábeis por um maior número de usuários.

O orçamento público é um instrumento de planejamento e controle. Como este, representa ponto central na realização deste estudo o tópico seguinte é dedicado a ele.

2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui elemento fundamental na realização deste estudo. É a partir de sua execução que análise é realizada. Para possibilitar o entendimento do orçamento público, expõem-se definições gerais, princípios orçamentários e os instrumentos de planejamento pertinentes ao orçamento da União.

2.3.1 Definições gerais

O orçamento público é, segundo Cruz (1988, p.17) “um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”. O orçamento público exerce, portanto, papel fundamental no planejamento e no acompanhamento das ações governamentais. É por meio dele que o Governo determina quais os planos e programas serão priorizados no período seguinte. Com a análise de sua execução é possível constatar como os recursos públicos estão sendo utilizados.

No orçamento público, encontra-se a estimativa da receita e a fixação da despesa para o período seguinte. Conforme o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), para o registro da receita é utilizado o princípio de caixa e para as despesas o da competência.

A receita pública, segundo Angélico (1995, p.44), “é o recolhimento de bens aos cofres públicos”. Lima e Castro (2003, p. 55) afirmam que “do ponto de vista orçamentário, as receitas públicas são classificadas como receitas orçamentárias e receitas extra-orçamentárias”. As receitas orçamentárias são as que estão previstas no orçamento e que serão utilizadas para o pagamento das despesas nele fixadas. As receitas extra-orçamentárias são definidas por Angélico (1995, p. 46) como aquelas cuja “realização não depende de autorização legislativa. Sua realização não se vincula à execução do orçamento, nem constitui renda do Estado, que é apenas depositário desses valores”.

A despesa pública é constituída, segundo Silva (2008, p. 125), de “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”. Evidencia-se assim que, a despesa pública é formada por todo desembolso ou encargo assumido pelo Estado. A despesa pública e seus diversos aspectos serão abordados com maior ênfase em seção específica neste trabalho.

Na elaboração do orçamento público é necessário que sejam atendidas determinadas diretrizes chamadas de princípios orçamentários. Esses princípios dizem respeito à receita e a despesa orçamentária e constituem o foco do próximo tópico.

2.3.2 Princípios orçamentários

Os princípios orçamentários são os direcionadores na elaboração do orçamento público. Servem para, segundo Silva (2008, p. 45), “assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento [...]”. Entretanto, não existe consenso entre os diversos autores sobre o conjunto de princípios que devem ser seguidos. Os princípios citados pelos autores pesquisados encontram-se ilustrados no quadro a seguir:

Autores	Angélico	Cruz	Giacomoni	Kohama	Silva
Princípios orçamentários	(1995, p. 39)	(1988, p.17)	(2008, p.64-84)	(2008, p.41-43)	(2008, p. 45-57)
Anualidade	X	X	X	X	X
Autorização prévia	X	X			
Clareza	X	X	X	X	X
Equilíbrio		X	X	X	X
Especificação	X	X	X		X
Exatidão	X	X	X		
Exclusividade	X	X	X	X	X
Legalidade da tributação					X
Não afetação das receitas	X	X	X		X
Natureza contábil	X	X			
Orçamento bruto	X	X	X		
Periodicidade	X	X	X		
Programação			X	X	
Precedência da despesa sobre a receita	X	X			X
Publicidade	X	X	X		X
Sinceridade	X	X			
Unidade de tesouraria	X	X	X	X	X
Unidade orçamentária	X	X	X	X	X
Uniformidade					X
Universalidade	X	X	X	X	X

Quadro 2 – Princípios orçamentários segundo diversos autores

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir da publicação em 2008 da Portaria Conjunta n.º 3 de 14 de outubro ficaram aprovados os Manuais de Receita e Despesa Nacional. Nesses manuais encontram-se definidos os princípios orçamentários que devem orientar a elaboração do orçamento público segundo o que consta na Constituição Federal de 1988 e na Lei n.º 4.320/1964. Em virtude da pluralidade de princípios citados pelos autores estudados, e pela divergência no conjunto de princípios abordados por cada um deles, serão definidos neste trabalho os princípios relativos a Lei do Orçamento que constam na Lei n.º 4.320/1964: unidade, universalidade e anualidade.

O princípio da unidade, segundo Cruz (1988, p. 18) “consiste em reunir num único documento todas as receitas e todas as despesas do Estado de forma a demonstrar se há

equilíbrio, superavit ou déficit”. Esse princípio diz respeito, portanto, à unificação dos orçamentos das diversas entidades que compõem a administração pública. Com isso, possibilita um melhor acompanhamento e fiscalização por parte dos legisladores e demais usuários das informações contidas na lei orçamentária.

O princípio da universalidade estabelece, segundo Silva (2008, p. 47), que “[...] todas as receitas e todas as despesas devem constar da Lei Orçamentária por seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Permite a visualização unificada de todas as despesas públicas possibilitando ao legislador a autorização para a cobrança da receita de forma a cobrir essas despesas. Além disso, evita que ocorra alguma receita ou despesa sem a respectiva autorização. O legislador, conhecendo o valor das despesas previstas pode autorizar a arrecadação dos tributos necessários para executá-las.

O princípio da anualidade ou periodicidade, segundo Giacomoni (2008, p. 73) diz que: “o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um período determinado, geralmente um ano”. Este princípio permite que o orçamento seja ajustado, de ano para ano, de acordo com as mudanças de necessidade ocorridas. Por estabelecer um ano como o período específico para sua execução, facilita o controle.

Tendo esclarecido as definições gerais referentes ao orçamento público e os princípios orçamentários, a continuidade do estudo será realizada através da apresentação dos instrumentos de planejamento governamental e seus aspectos.

2.3.3 Instrumentos de planejamento governamental

Para a realização do orçamento público, é necessário que haja planejamento. Os instrumentos que compõem o planejamento governamental estão definidos na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) em seu art. 165, e são: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias; e os orçamentos anuais. Silva (2008), diz que eles podem ser divididos em dois tipos:

- a) estratégico – diz respeito ao Plano Plurianual (PPA);e
- b) operacional – onde estão inclusas a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA).

Cada um destes instrumentos tem função específica e complementar dentro do processo orçamentário.

A) Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico, conforme Silva (2008, p. 36) “compreende as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro [...] e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma situação idealizada”. Esses são os objetivos que devem ser atendidos pelo PPA. Sendo assim, seu papel é o de traçar as coordenadas para o governo no período em que estiver em vigor.

É a partir do que está disposto no PPA que os outros instrumentos de planejamento serão elaborados, por isso é imprescindível que ele seja bem estruturado e sua execução seja acompanhada e constantemente revista.

B) Planejamento Operacional

O planejamento operacional abrange, como citado anteriormente, a LDO e a LOA. Conforme Silva (2008, p. 38), “o planejamento operacional refere-se às diretrizes e interações presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis, procura maximizar os resultados no período”. Assim, o planejamento operacional é dividido em duas etapas:

- a) diretrizes e interações presentes - o planejamento operacional deve verificar as necessidades coletivas e a melhor maneira de satisfazê-las, sempre pautando-se no que diz o planejamento estratégico; e
- b) verificar a disponibilidade de recursos para executar tais planos.

A LDO, é responsável pela primeira etapa, seu objetivo é estabelecer quais as diretrizes e metas do PPA devem ser atendidas na LOA. Giacomoni (2008) afirma que a LDO configura-se como contribuição efetiva ao esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente. Isso ocorre porque a LDO, possibilita o entendimento tanto dos membros do Executivo, quanto do Legislativo dos aspectos relativos à economia e administração pública, facilitando assim a elaboração da LOA.

A segunda etapa do planejamento operacional, que verifica a disponibilidade de recursos para executar tais planos, cabe a LOA. Nela constam em termos financeiros os planos e programas de governo que devem ser executados no exercício financeiro em questão. Deve seguir o que está estipulado na LDO.

Com a exposição dos instrumentos de planejamento governamental fica evidenciado que eles constituem um meio para que o Governo atenda as necessidades coletivas, de forma planejada, e com possibilidade de controle por parte do Legislativo e de todos os interessados

na execução orçamentária. São instrumentos que, em suas definições, prezam pela transparência na gestão dos recursos públicos. Existem outros elementos estipulados pela legislação que contribuem para o mesmo fim, são os demonstrativos contábeis, e em virtude de sua relevância serão abordados no próximo tópico.

2.4 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Contabilidade Pública apresenta através de seus demonstrativos o resultado da administração dos recursos públicos naquele período. Dentre os demonstrativos contábeis da administração pública serão apresentados na seqüência os previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que constituem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), especificamente àqueles a partir dos quais serão realizadas as análises alvo deste estudo.

Em conformidade com o disposto no art. 163 da Constituição Federal de 1988, foi publicada a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nela são estabelecidas normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, assim definida:

Art. 1º [...]

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições [...]

Constitui assim marco importante na legislação brasileira ao determinar que os gestores públicos prestem contas de forma padronizada, com ampla divulgação e transparência. Estabelecendo limites e metas de resultado, objetivando a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Com isso atribuiu maior responsabilidade aos que administram os recursos públicos, estabelecendo penalidades aos que não cumprirem suas disposições. Dentre os instrumentos de transparência, exigidos pela LRF, estão o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Devem seguir esta legislação a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Compreendidos: Poder Executivo; Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas; Poder Judiciário; Ministério Público; respectivas administrações diretas; fundos; autarquias; fundações; e empresas estatais dependentes.

O RGF é disciplinado pelos artigos 54 e 55 da LRF (BRASIL, 2000). Dentre suas especificações consta que deverá ser publicado ao final de cada quadrimestre por toda a

administração pública e assinado pelos titulares de cada Poder e órgão, assim como pelos responsáveis pela administração financeira e controle interno.

O RREO é disciplinado pelos artigos 52 e 53 da LRF (BRASIL, 2000). Dentre suas especificações consta que deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Com essa periodicidade fica evidenciado o intuito de permitir maior fiscalização por parte dos órgãos de controle e da sociedade. O RREO já era uma demonstração obrigatória para o Poder Executivo, constante na Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, §3º. A alteração realizada pela LRF diz respeito à determinação de que a obrigatoriedade fosse estendida aos demais entes da administração pública.

Os demonstrativos que integram esse relatório, para a União, estão representados no quadro a seguir:

PERIODICIDADE DE PUBLICAÇÃO BIMESTRAL	SEGUNDO OS MANUAIS DE CADA ANO					
DEMONSTRATIVOS	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Balanço Orçamentário	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo do Resultado Nominal	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo do Resultado Primário da União	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo das Despesas com Saúde	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas Contratadas				X	X	
Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas						X
Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária		X	X	X	X	X
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos	X	X	X	X	X	X
Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	X	X	X	X	X	X

Quadro 3 – Demonstrativos do RREO para a União

Fonte: Elaborado a partir dos manuais para elaboração do RREO (STN, 2002, p. 142), (STN, 2003, p. 172), (STN, 2004, p. 299), (STN, 2005, p. 311), (STN, 2006, p. 364), e (STN, 2007, p. 279).

A partir da observação do quadro, percebe-se que o conjunto de demonstrativos não foi o mesmo durante todo o período em questão. Tal diferença não constituirá dificuldade, pois os demonstrativos que serão utilizados na análise estão presentes nos relatórios de todos os anos. Como explicitado anteriormente, os demonstrativos utilizados no estudo são:

- a) Balanço Orçamentário;

- b) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- c) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; e
- d) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

O Balanço Orçamentário, previsto na LRF apresentará o confronto entre as receitas e despesas previstas e as realizadas. A Lei n.º n.º 4.320/1964 também exige a elaboração de um Balanço Orçamentário. Importante esclarecer, que embora tenham o mesmo nome não ocorre duplicidade, os dois demonstrativos apresentam estruturas distintas e assim evidenciam informações diferentes. Segundo o manual de elaboração do anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária (STN, 2007, p.9), o Balanço Orçamentário constante no RREO apresentará:

as receitas, detalhadas por categoria econômica, subcategoria econômica e fonte (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar, bem como as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar.

Importante ressaltar que até 2006 não era exigido o destaque das receitas e despesas intra-orçamentárias. Por ter obrigatoriedade de publicação bimestral permite o acompanhamento das receitas e despesas constatando-se se está seguindo ou não o planejamento.

Constam também no Balanço Orçamentário os valores relativos ao refinanciamento da dívida mobiliária. Conforme o manual de elaboração do anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária (STN, 2007), esses valores devem ser destacados nas receitas de operações de crédito - refinanciamento e nas despesas com amortização da dívida - refinanciamento. A dívida mobiliária pública representa os títulos públicos emitidos pelo governo para o financiamento da dívida pública. O refinanciamento da dívida mobiliária, conforme a LRF (BRASIL, 2000) o art. 29, inciso V, representa a “emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária”. Assim o registro feito em receitas de operações de crédito – refinanciamento, representará a arrecadação obtida com esses títulos e nas despesas com amortização da dívida – refinanciamento, representará o valor desembolsado pelo governo quando do resgate desses títulos.

O Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção apresenta as despesas do governo classificadas por funções e subfunções de governo. Conforme o manual

de elaboração do anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária (STN, 2007, p. 30):

A função expressa o maior nível de agregação das ações da administração pública, nas diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas. Este demonstrativo deverá conter cada função, detalhada por subfunções, cuja combinação pode ser típica, que representa subfunções diretamente ligadas à função, e atípicas, quando a subfunção de uma determinada função é utilizada por outra.

Apresenta a dotação inicial, a dotação atualizada, as despesas empenhadas no bimestre e até o bimestre, as despesas executadas e o saldo. Permite a verificação ao término de cada bimestre do comportamento de cada função do governo em relação às despesas. É possível verificar, por exemplo, se o planejamento feito foi adequado ou não.

A classificação das despesas de governo em funções e subfunções, será explicitada mais profundamente na seção sobre despesas orçamentárias e suas classificações.

O Demonstrativo da Receita Corrente Líquida representa a Receita Corrente Líquida (RCL) dos últimos doze meses. Pode-se, através desse demonstrativo, observar a evolução da RCL nos últimos doze meses, sua composição e deduções, além da previsão atualizada para o exercício. Segundo o manual de elaboração do anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária (STN, 2007, p.99), “a RCL serve como base para o cálculo da reserva de contingência e para a apuração dos limites da despesa total com pessoal, da dívida pública, das garantias e contragarantias, e das operações de crédito”. Portanto, o demonstrativo da RCL serve como subsídio para o cálculo de diversos limites legais.

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), apresenta os recursos públicos destinados à educação. Esses recursos são provenientes de impostos e de receitas vinculadas a essa função. Consta também nesse demonstrativo os valores destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF) em vigor até o ano de 2006 e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) que entrou em vigor em 2007. Com esse demonstrativo é possível também verificar o cumprimento da aplicação mínima constitucional para a educação.

Importante ressaltar que a LRF (BRASIL, 2000), no art. 25, §1º, inciso IV, alínea b, determina como uma das condições para o recebimento das transferências voluntárias o atendimento aos limites de aplicação mínima constitucional em saúde e educação.

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE, está previsto na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (BRASIL, 1996), em seu art. 72, que determina que

“as receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do Poder Público, assim como nos relatórios a que se refere o §3º do art. 165 da Constituição Federal”. Portanto, a exigência da publicação desse demonstrativo tem sua origem na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, e não na LRF. Ele consta como um dos demonstrativos da LRF por ser obrigatória sua presença no RREO.

Fica assim evidenciado que o RREO através do conjunto de demonstrativos que o compõe, constitui elemento essencial para a transparência da gestão dos recursos públicos. Através dele, e dos demais demonstrativos contábeis da administração pública, é possível verificar se os gestores estão obedecendo aos limites legais e também como estão sendo geridas as contas públicas.

Para a análise realizada nesta pesquisa, tão importante quanto o conhecimento dos conteúdos dos relatórios e demonstrativos contábeis da administração pública utilizados no estudo é a compreensão do conceito de despesa pública e seus aspectos. Em virtude disto a próxima seção é dedicada ao aprofundamento destes conceitos e aspectos.

2.5 DESPESAS PÚBLICAS

Despesa pública é definida por Silva (2008, p. 125) como àquelas que correspondem a “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”. Para Kohama (2008, p. 87), despesas públicas são “os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos [...]; à satisfação dos compromissos da dívida pública; [...] etc”. Neste estudo será utilizado o conceito explicitado por Silva, considerado o mais abrangente. Portanto, as despesas públicas são constituídas por desembolsos efetuados e encargos assumidos pelo Estado, que diminuem o patrimônio público, sejam eles relacionados ao orçamento, ou não. Dando seqüência a pesquisa, serão abordados os princípios que regem as despesas públicas do Estado.

2.5.1 Princípios da despesa pública

Segundo Silva (2008) a despesa pública deve atender aos princípios da utilidade, legitimidade, oportunidade, legalidade e economicidade.

O princípio da utilidade determina, conforme Silva (2008, p.126-127) que, a despesa pública atenda “ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do

Estado, bem como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade”. Significa dizer, que a despesa pública deve servir para o custeio de todas as despesas do Estado, visando ao atendimento das necessidades da sociedade.

O princípio da legitimidade, previsto na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) em seu art. 70, determina que além de atender ao princípio da utilidade a despesa pública precisa atender a duas condições. Silva (2008, p. 127) diz que a primeira condição é o “consentimento coletivo” que ocorre através da aprovação da despesa pelos legisladores eleitos pelo povo. A segunda condição, conforme o mesmo autor é a “possibilidade contributiva” onde é determinado que não sejam cobradas contribuições excessivas da população, do contrário a harmonia entre o Estado e os contribuintes seria abalada.

O princípio da oportunidade diz, segundo Silva (2008, p.128) que a despesa pública “para ajustar-se precipuamente à necessidade coletiva, deve ser oportuna”. Para ser oportuna a despesa, segundo o autor, deve ocorrer em função das necessidades públicas e coletivas da população. Também deve ser observada a oportunidade da despesa em relação à condição econômica do Estado, se há disponibilidade financeira para assumir tal despesa.

O princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 37 e 70, de acordo com Silva (2008) diz que toda despesa pública deve ser autorizada por lei.

O último princípio, o da economicidade, também está previsto na Constituição Federal de 1988 em seu art. 70. Conforme Silva (2008) este princípio determina que, a despesa pública deve ser analisada segundo o critério de custo-benefício. Significa que deve ser verificada a viabilidade técnica e econômica da despesa, para que sua execução seja realizada de forma correta a atender as necessidades a que se destina.

Tendo explicitado os princípios da despesa pública, será dado prosseguimento ao estudo com a apresentação das classificações das mesmas.

2.5.2 Classificação das despesas públicas

As despesas públicas podem ser classificadas, segundo Silva (2008, p. 133), “quanto à natureza; quanto à competência político-institucional; quanto à afetação patrimonial; quanto à regularidade”.

No que se refere à classificação segundo a natureza, Silva (2008) diz que se dividem em duas categorias: extra-orçamentária e orçamentária. Segundo Angélico (1995, p. 64) “constituem despesas extra-orçamentárias os pagamentos que não dependem de autorização legislativa; aqueles que não estão vinculados ao orçamento público; [...]”. Kohama (2008, p. 88), diz que a despesa extra-orçamentária “é àquela paga à margem da lei orçamentária [...] se

constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, [...]”.

Silva (2008, p. 133) explica que a despesa extra-orçamentária “constitui uma saída financeira decorrente da devolução de recursos recebidos anteriormente a título de ingressos extra-orçamentário. [...] É uma despesa que [...] compreende as diversas saídas de numerário decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, [...]”.

Portanto, a despesa extra-orçamentária é àquela que não está fixada no orçamento. Ocorre em função da restituição de valores que foram recebidos como receitas extra-orçamentárias. Exemplo disso são as cauções recebidas em função de contratos firmados entre o Estado e empresas que devem executar algum serviço específico. Quando o Estado recebe a caução a registra como receita extra-orçamentária, essa operação provoca o surgimento de um passivo financeiro. Quando o Estado devolve o valor da caução à empresa, registra a despesa extra-orçamentária.

A despesa orçamentária é àquela que integra orçamento, evidenciada através dos conceitos que seguem. Conforme Angélico (1995, p. 62) “despesa orçamentária é àquela [...] que integra o orçamento, isto é, a despesa discriminada e fixada no orçamento público”. Para Silva (2008, p. 133), a despesa orçamentária consiste na “aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos”. As especificidades desse tipo de despesa serão abordadas no próximo tópico.

Em relação a competência político-institucional, Silva (2008) diz que será:

- a) federal – quando a responsabilidade for da União;
- b) estadual – quando a responsabilidade for dos Estados; e
- c) municipal – quando a responsabilidade for dos Municípios.

Quanto à afetação patrimonial, Silva (2008) explica que são divididas em efetivas e por mutações patrimoniais. As efetivas, conforme Cruz (1988, p. 86), contribuem “simultaneamente para elevar o patrimônio com novos bens ou com a diminuição de obrigações de longo prazo”. São, portanto, àquelas que contribuem para a redução do patrimônio líquido do Estado. Silva (2008) afirma que dizem respeito às despesas que o Estado obrigatoriamente assume, e sendo assim, fixa os valores referentes a essas despesas no orçamento anual. As por mutações patrimoniais são, segundo Cruz (1988, p. 86), originadas “de um gasto oriundo do ingresso no ativo permanente ou de um gasto oriundo da diminuição do passivo permanente”. São, portanto, àquelas que modificam o patrimônio líquido sem

causar sua redução. Exemplos desse tipo de despesa, conforme Silva (2008, p.134): “investimentos; inversões financeiras; amortização da dívida; outras despesas de capital”.

No que se refere à regularidade, Silva afirma que podem ser divididas em ordinárias e extraordinárias. As ordinárias são as despesas constantes, utilizadas para a manutenção dos serviços públicos. As extraordinárias são as despesas eventuais, conforme Silva (2008, p. 135) “provocadas por circunstâncias de caráter excepcional e que, por isso, nem todos os anos aparecem nos orçamentos”. Exemplos deste tipo de despesa são as enchentes, catástrofes naturais, guerras, etc.

Essas são as classificações das despesas públicas em geral, na sequência serão apresentadas as classificações legais das despesas orçamentárias.

2.5.3 Despesas orçamentárias e suas classificações

As despesas orçamentárias obedecem, conforme o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008), à classificação:

- a) institucional;
- b) funcional;
- c) estrutura programática; e
- d) natureza da despesa orçamentária.

A) Institucional

Conforme o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 24) esta classificação “reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária”. Giacomoni (2008, p. 90) afirma que “sua finalidade principal é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa”. A classificação é feita conforme o exemplo que segue:

ÓRGÃO		UNIDADE ORÇAMENTÁRIA	
26000	Ministério da Educação	26242	Universidade Federal de Pernambuco
		26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
		26321	Escola Agrotécnica Federal de Manaus
30000	Ministério da Justiça	30107	Departamento de Polícia Rodoviária Federal
		30109	Defensoria Pública da União
		30911	Fundo Nacional de Segurança Pública
39000	Ministério dos Transportes	39250	Agência Nacional de Transportes - ANTT
		39252	Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT

Ilustração 2 - Classificação institucional

Fonte: Manual de Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 24)

Sendo assim, a classificação institucional evidencia o órgão e a unidade orçamentária responsável pela despesa.

B) Funcional

A classificação funcional, anteriormente conhecida como funcional-programática, foi elaborada, segundo Kohama (2008, p.96) para “estabelecer um esquema de classificação que forneça informações mais amplas sobre as programações de planejamento e orçamento [...]”.

É disciplinada pela Portaria MOG n.º 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério de Orçamento e Gestão. Nela está disposto que função é “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”. Permite assim, o conhecimento das despesas de governo de acordo com a área de atuação específica, como por exemplo, educação, saúde, trabalho, judiciária, administração, etc. Entre as funções existe a para “Encargos Especiais”, que como determina a Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999) em seu art. 1º, §2º, destina-se “as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra”.

Cada função é dividida em subfunções que, conforme a Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), visam “agregar determinado subconjunto de despesa do setor público”. A classificação é feita conforme o exemplo que segue:

Ministério da Educação		
FUNÇÃO	12	Educação
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil
Câmara dos Deputados		
FUNÇÃO	1	Legislativa
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil

Ilustração 3 – Classificação por função e subfunção

Fonte: Manual de Despesa Nacional (STN/SOF 2008, p. 25-26)

Como exemplo segue algumas das subfunções da função educação: Ensino Fundamental; Ensino Médio; Ensino Profissional, entre outras. Importante ressaltar que diferente das funções que são atreladas especificamente ao fim principal do órgão, as subfunções podem ser relacionadas a qualquer função.

C) Estrutura Programática

A estrutura programática está definida na Portaria MOG n.º 42/1999, que determina em seu art. 3º (BRASIL, 1999), que a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação”, respeitando o que está definido na Portaria.

Conforme a Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), em seu art. 2º, entende-se por programa “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”. Giacomoni (2008, p. 100) afirma que, a finalidade da classificação em programas “é demonstrar as realizações do governo, o resultado final do seu trabalho em prol da sociedade”.

Cada programa é composto de ações, que podem ser: atividades, projetos ou operações especiais. As ações, segundo o Manual de Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 30):

são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, doações, entre outros, e os financiamentos.

Por atividade, como disposto no art. 2º da Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), entende-se o instrumento utilizado para alcançar os objetivos de um programa e que é realizado de maneira contínua e de sua execução resulta “produto necessário à manutenção da ação de governo”.

Projetos são definidos no art. 2º da Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999) como o instrumento utilizado para alcançar os objetivos de um programa e que é realizado de forma limitada no tempo, de sua execução resulta um produto que serve “para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo”.

Operações Especiais, conforme o art. 2º da Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), são àquelas que “não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços”.

Em linhas gerais pode-se dizer que atividades e projetos contribuem para o alcance dos objetivos do programa. As atividades são executadas de forma contínua e os projetos de forma limitada no tempo. As operações especiais não contribuem para o alcance dos objetivos do programa e a exemplo da função “Encargos Especiais”, servem para a classificação neutra. Portanto, classificam-se em operações especiais as ações que, conforme Giacomoni (2008, p. 101), não estão relacionadas “com a provisão de bens e serviços públicos”, como por exemplo, “encargos, transferências, amortizações etc”.

A relação das classificações funcional e estrutura programática com o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) fica evidenciada na ilustração que segue:

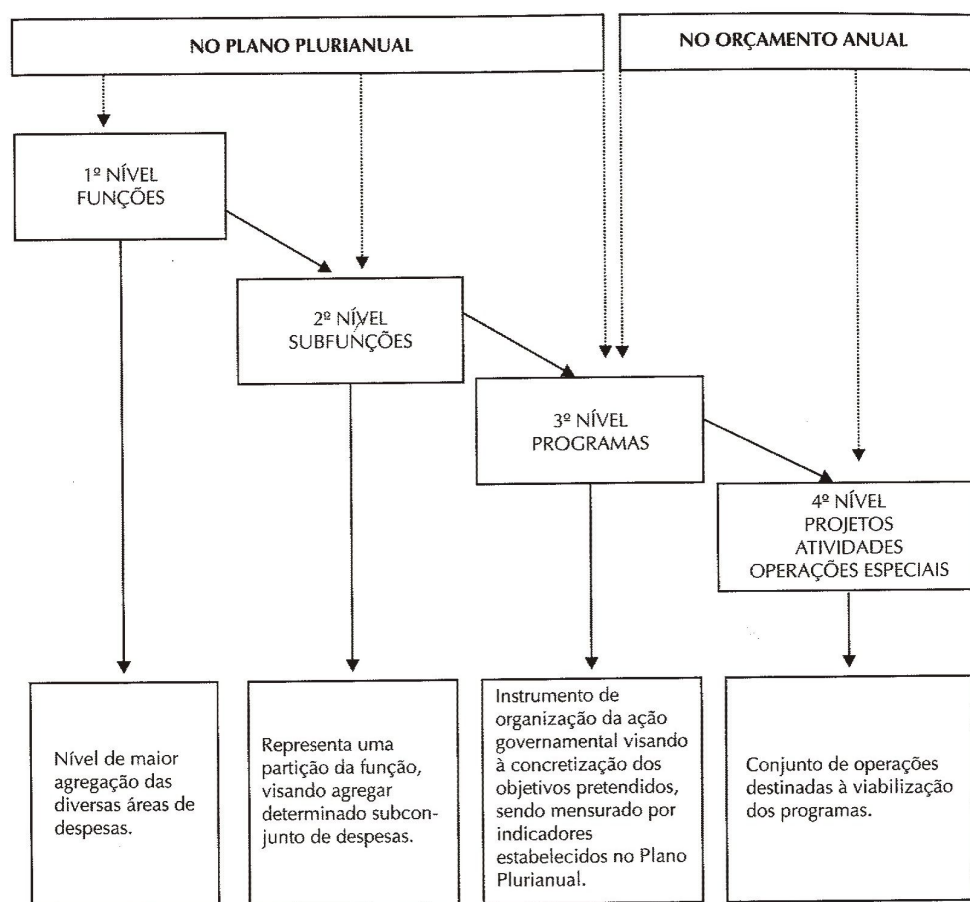


Ilustração 4 – Níveis de despesa segundo a classificação funcional

Fonte: Silva (2008, p. 141)

Percebe-se assim que os programas funcionam como um elo entre os instrumentos de planejamento governamental. A classificação funcional-programática, que vigorou até a adoção da funcional, associava, conforme Giacomoni (2008), a classificação funcional à classificação por programas. A Portaria SOF n.º 25, de 14 de julho de 1976, determinava os códigos e a estrutura dessa classificação. Nela não havia a classificação de subfunções, as despesas eram classificadas por funções e depois por programas e subprogramas. Assim, embora revogada, a Portaria SOF n.º 25/1976, oferece subsídios para a identificação e formulação de programas relacionados às funções, contribuindo na elaboração do PPA dos entes federativos.

D) Natureza da despesa orçamentária

Segundo o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008) a classificação quanto à natureza da despesa orçamentária, divide-se em categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e desdobramentos facultativos.

Quanto à categoria econômica a despesa pode ser corrente ou de capital. Por despesa corrente, segundo a Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001), em seu Anexo II, entendem-se as que não “contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”. O art. 12, §1º, da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), esclarece que as despesas correntes são despesas de custeio, àquelas utilizadas para a “manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis”. Tem-se então classificada como despesa corrente todo gasto que é utilizado para manutenção e funcionamento dos serviços públicos.

Como despesa de capital, segundo a Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001), em seu Anexo II classifica-se aquela que contribui “para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Kohama (2008, p. 91) explica que

são os gastos realizados pelas instituições públicas, cujo propósito é o de criar novos bens de capital, ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso de investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão em última análise incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

Quanto ao grupo de natureza da despesa, conforme o disposto no Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008), são classificadas como:

- a) pessoal e encargos sociais;
- b) juros e encargos da dívida;
- c) outras despesas correntes;
- d) investimentos;
- e) inversões financeiras;
- f) amortização da dívida;
- g) reserva do Regime Próprio de Previdência Social; e
- h) reserva de contingência.

As despesas que segundo o grupo de natureza forem classificadas como: pessoal e encargos sociais; juros e encargos da dívida; e outras despesas correntes - quanto à categoria econômica correspondem as despesas correntes. As classificadas como: investimentos; inversões financeiras; e amortização da dívida - enquadram-se como despesas de capital.

Segundo o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001), no grupo de despesa com pessoal e encargos sociais, são classificadas as que se destinam ao pagamento dos salários, aposentadorias, obrigações trabalhistas, contribuições com entidades fechadas de previdência dos funcionários públicos, e também o soldo, e demais despesas remuneratórias dos militares. No grupo juros e encargos da dívida, são classificadas as “despesas com pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito

internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária”. No grupo outras despesas correntes, encontram-se as demais despesas correntes não classificáveis nos grupos pessoal e encargos sociais e juros e encargos da dívida. Exemplos de despesas classificadas nesse grupo são a aquisição de material de consumo e o auxílio-alimentação.

Ainda conforme o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001), no grupo investimentos são classificadas as “despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente”. No grupo inversões financeiras, são classificadas as despesas de aquisição de imóveis que já estavam sendo utilizados pela administração pública, “aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas”. No grupo amortizações da dívida, são classificadas, como o nome indica, as despesas relacionadas à dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Conforme o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 37), constituem reserva do Regime Próprio de Previdência Social “os ingressos previstos que ultrapassarem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, do ente respectivo”. Ainda segundo o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 38), no grupo reserva de contingência serão classificados os valores reservados ao atendimento de contingências, “essa reserva poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que definida na LDO”.

Quanto à modalidade de aplicação, as despesas são classificadas de acordo com a forma de desembolso. Kohama (2008, p. 92) explica que essa classificação permite perceber se as despesas “corresponderão à transferência de recursos para que outros órgãos e entidades, públicos ou privados, no país ou no Exterior, os realizem, ou se serão aplicados diretamente pelas unidades detentoras dos créditos orçamentários”. Essa classificação permite segundo o art. 3º §1º da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001), eliminar a “dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados”.

A classificação quanto ao elemento de despesa, segundo o art. 3º da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 (BRASIL, 2001)

§ 3º [...]tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Em relação ao desdobramento facultativo, o Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 52), consta que deverá ser utilizado “conforme as necessidades da escrituração contábil e controle da execução orçamentária”.

Portanto, a despesa orçamentária classifica-se quanto à instituição de acordo com os órgãos e unidades orçamentárias. Pela classificação funcional de acordo com a função e subfunção. Em relação à estrutura programática em programas e ações. Quanto à natureza da despesa orçamentária, classifica-se em: categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e desdobramentos facultativos. Tendo explicitado cada uma das classificações, o estudo segue com a apresentação dos estágios da despesa.

2.5.4 Estágios da despesa

Para a realização da despesa pública é necessário que sejam executados uma série de procedimentos. Esses procedimentos, segundo Angélico (1995, p. 65), “são classificados em grupos que reúnem operações da mesma natureza. Cada um desses grupos denomina-se *estágio*”. A matéria é disciplinada pelos arts. 58 a 70 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), onde constam três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Entretanto, a despesa pública percorre outros estágios administrativos. Cruz (1988) identifica os seguintes estágios: programação; licitação; empenho; liquidação; suprimento; pagamento; tomada de contas; e retroalimentação. Kohama (2008) e Silva (2008) citam os estágios: fixação; empenho; liquidação; e pagamento.

A seguir são explicitados os conceitos relacionados aos estágios administrativos citados.

Kohama (2008, p. 104) explica que “a Lei de Orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária [...]”. Significa dizer que a fixação da despesa pública ocorre através da LOA. Nela consta a determinação de quais despesas deverão ser executadas no período.

A programação, conforme o art. 47 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), é a determinação das cotas trimestrais de despesas, que cada unidade orçamentária poderá utilizar, respeitando os valores fixados na LOA. No Manual da Despesa Nacional (STN/SOF, 2008, p. 59) consta que a programação “consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação”. Representa portanto, o planejamento das despesas para o exercício visando o equilíbrio entre as receitas e despesas.

A licitação, segundo Cruz (1988, p. 72) é a “consulta obrigatória e prévia aos candidatos para fornecimento de materiais e/ou prestação de serviços cujo valor seja considerado expressivo”. Percebe-se assim que a licitação é um meio de garantir que a Administração Pública realize a contratação mais vantajosa dentre as propostas pelos fornecedores participantes da licitação.

O empenho, segundo o art. 58 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente de implemento de condição”. Silva (2008, p. 154) afirma que “o empenho é prévio, ou seja, precede à realização da despesa e tem de respeitar o limite do crédito orçamentário”. Kohama (2008, p. 108) diz que “uma vez autorizado o empenho, pela autoridade competente, fica criada a obrigação de pagamento para o Estado, podendo ficar dependendo de algumas condições ou não”. Evidencia-se assim que o estágio de empenho ocorre antes da execução da despesa, é ele que gera a obrigação de pagamento. Quando ocorre o empenho o respectivo valor é deduzido da dotação orçamentária correspondente.

A liquidação está prevista no art. 63 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964), “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Conforme Angélico (1995, p. 67) “essa verificação tem por fim apurar a origem e o objeto do pagamento, a importância exata e quem se deve pagar para extinguir a obrigação”. A liquidação ocorre, portanto, quando o credor adquire o direito de receber o valor referente à despesa em questão.

O suprimento, conforme Cruz (1988), é a disponibilização de recursos aos servidores para que, nos casos previstos em lei, efetuem o pagamento das despesas sem a execução do processo administrativo habitual.

O pagamento ocorre com a quitação da despesa junto ao credor. O Manual de Despesa Nacional (STN/SOF, 2008) afirma que o pagamento ocorre com a entrega do valor por meio de cheque nominal, ordem de pagamento ou crédito em conta e só ocorrerá após a concretização da liquidação da despesa.

A tomada de contas, segundo o Decreto-lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967) no parágrafo único do art. 81, é a prestação de contas pelo servidor que ordenou a despesa demonstrando como ocorreu a aplicação dos recursos disponibilizados.

Cruz (1988, p. 73) explica que a retroalimentação ocorre “anualmente, de forma permanente, os gastos públicos devem ser avaliados: alguns reprogramados ou complementados em exercícios futuros; outros de natureza permanente reavaliados e

incluídos na nova programação”. É a fase na qual é realizada a avaliação e reprogramação das despesas públicas.

Para a análise realizada nesta pesquisa, tão importante quanto o conhecimento das despesas públicas, seus princípios, classificações e estágios, é o entendimento do que a legislação diz sobre os limites que devem ser respeitados na execução da dotação orçamentária da despesa com a função educação. Em virtude disto o próximo tópico é dedicado a exposição da legislação adotada no período da análise, que diz respeito a esses limites.

2.6 APLICAÇÃO MÍNIMA CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) determina em seu art. 6º que a educação é um dos direitos sociais da população brasileira. Seu provimento é de responsabilidade do Estado e da família. Objetiva, conforme o art. 205 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o trabalho e para o exercício da cidadania.

Para que o dever do Estado com a educação seja efetivado, o art. 208 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) determina: o oferecimento do ensino fundamental, obrigatório e gratuito; universalização do ensino médio gratuito; atendimento educacional especial aos portadores de deficiência; educação infantil; acesso aos níveis mais elevados de ensino; ensino noturno regular; e programas suplementares de apoio ao ensino fundamental, oferecendo material didático, transporte, alimentação e assistência à saúde.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), em seu art. 214, e a Lei nº. 9.394/1996 (BRASIL, 1996), conhecida com Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em seu art. 87, estabelecem a obrigatoriedade da União instituir o Plano Nacional de Educação (PNE), onde constam as diretrizes e metas para o período entre os anos 2001 e 2010. Os objetivos do PNE, conforme constam no art. 214 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), são: desenvolver o ensino através da erradicação do analfabetismo; universalizar o atendimento escolar; melhorar a qualidade do ensino; preparar para o trabalho; e desenvolver humanística, científica e tecnologicamente o País.

No PNE, a educação foi dividida em dois níveis: Educação Básica e Educação Superior. A Educação Básica compreende a Educação Infantil, o Ensino Fundamental e o Ensino Médio. Além dessa divisão, foram estabelecidas também cinco modalidades de educação: Educação de Jovens e Adultos; Educação a Distância e Tecnologias Educacionais, Educação Tecnológica e Formação Profissional; Educação Especial; e Educação Indígena.

O financiamento da educação encontra-se estruturado conforme o Quadro 4:

Ente Federativo	Legislação	
União	Constituição Federal de 1988 - art. 211	§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
	LDB - art. 9º	II - organizar, manter e desenvolver os órgãos e instituições oficiais do sistema federal de ensino e o dos Territórios; III - prestar assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para o desenvolvimento de seus sistemas de ensino e o atendimento prioritário à escolaridade obrigatória, exercendo sua função redistributiva e supletiva;
Estados e Distrito Federal	Constituição Federal de 1988 - art. 211	§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.
	LDB - art. 10º	II - definir, com os Municípios, formas de colaboração na oferta do ensino fundamental, as quais devem assegurar a distribuição proporcional das responsabilidades, de acordo com a população a ser atendida e os recursos financeiros disponíveis em cada uma dessas esferas do Poder Público; VI - assegurar o ensino fundamental e oferecer, com prioridade, o ensino médio.
Municípios e Distrito Federal	Constituição Federal de 1988 - art. 211	§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.
	LDB - art. 11º	V - oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Quadro 4 – Legislação que disciplina o financiamento da Educação Básica e Superior

Fonte: Constituição Federal de 1988 e LDB.

Assim, evidencia-se que a União deverá manter as instituições de ensino públicas federais e contribuir técnica e financeiramente com os Estados, Distrito Federal e Municípios para que sejam oferecidas oportunidades educacionais e o padrão mínimo de qualidade do ensino. Os Estados têm a responsabilidade de assegurar o Ensino Fundamental e oferecer o Ensino Médio. Os Municípios devem oferecer a Educação Infantil e o Ensino Fundamental. O Distrito Federal deverá atender as exigências relativas aos Estados e aos Municípios.

Segundo o art. 68 da LDB (BRASIL, 1996), os recursos para o financiamento da educação são os oriundos das receitas com: impostos próprios de cada ente federativo; transferências constitucionais e outras transferências; salário-educação e de outras contribuições sociais; incentivos fiscais; e outros recursos previstos em lei. Esses recursos devem ser recolhidos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), conforme determina o art. 69, § 5º, da LDB (BRASIL, 1996).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 212 (BRASIL, 1988), determina percentuais mínimos que devem ser destinados pelos entes federativos à despesa com a função educação. A União deve aplicar, anualmente, ao menos 18,00% da receita resultante de impostos. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem aplicar ao menos 25,00%

da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).

Para atender os objetivos do PNE, foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), por meio da Emenda Constitucional (EC) n.º 14/1996. No ADCT n.º 60, com redação determinada pela EC n.º 14/1996, que vigorou até 2006, constava a determinação para que a União aplicasse ao menos 30,00% dos recursos determinados pela Constituição Federal de 1988 com a erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental. A análise realizada neste estudo verificará o atendimento deste limite no período entre 2003 e 2006.

A partir de 2007, o ADCT n.º 60, passou a ter nova redação estabelecida pela EC n.º 53/2006. Com a nova redação o limite estabelecido pela EC n.º 14/1996, para a União deixou de existir. O FUNDEF foi extinto e em seu lugar foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). Portanto, para os anos de 2007 e 2008 será verificado somente o atendimento ao limite constitucional de 18,00%.

Sendo o objetivo deste estudo realizar a análise das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008, não foram abordadas às demais características do FUNDEF e FUNDEB. No “Anexo I” consta um quadro da Assessoria de Comunicação Social do Ministério da Educação (MEC) com o comparativo entre os dois fundos. Após a exposição dos conceitos pertinentes ao Estado, a Administração e Contabilidade Pública, especificamente no que diz respeito ao orçamento público, as despesas públicas e aos limites de aplicação mínima constitucional em educação no próximo capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Apresentados os conceitos inerentes a análise da despesa com a função Educação no orçamento da União, apresenta-se neste capítulo os resultados obtidos. Para a compreensão do processo de análise, o capítulo foi estruturado em quatro seções: na primeira é realizada a apresentação da entidade; na segunda é explicitada a obtenção e coleta de dados; na terceira demonstra-se a organização e tabulação dos dados; e na quarta expõem-se as considerações sobre os resultados obtidos.

3.1 APRESENTAÇÃO DA UNIÃO

Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2009a), o Brasil é o maior país da América do Sul, com 8.514.876,00 Km², possui extensa área litorânea banhada pelo Oceano Atlântico, tem fronteiras com a Venezuela, Guiana, Suriname, Guiana Francesa, Colômbia, Peru, Bolívia, Paraguai, Argentina e Uruguai. Ocupa quase a metade da América do Sul. Sua população, de acordo com os indicadores sociais da divisão de estatísticas das Nações Unidas (IBGE, 2009a) é de 193.733.795 habitantes em 2009, sendo 86,12% a população residente em área urbana e 13,88% em área rural. Atualmente está dividido em 26 estados, um Distrito Federal e 5.563 municípios.

O Brasil é responsável por três quintos da produção industrial sul-americana. Mantém relações comerciais com mais de uma centena de países, sendo que a maior parte dos produtos exportados são manufaturas e semimanufaturas. Dentre os produtos comercializados destacam-se os oriundos do agronegócio. (PORTAL DO GOVERNO BRASILEIRO, 2009)

Apresenta índice de desenvolvimento humano (IDH) de 0,813, ocupando a 72^a posição dentre os países classificados segundo esse critério. O IDH (ONU, 2009), representa as “características sociais, culturais e políticas que influenciam a qualidade da vida humana”.

O regime de governo é a democracia. Organiza-se político-administrativamente em Poderes de Estado: Legislativo, Executivo e Judiciário. Dentre os órgãos de sua estrutura administrativa, foram utilizadas no estudo informações do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, do Ministério da Fazenda e do Ministério da Educação. Em função disto, foram destacados aspectos destes órgãos que se relacionam com a pesquisa. Quanto à estrutura, os três dividem-se em: órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro; órgãos específicos singulares; órgãos colegiados; e entidades vinculadas.

A) Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), segundo o Decreto nº. 6.929/2009 (BRASIL, 2009) tem como atribuições: participar na formulação do planejamento estratégico nacional; elaborar, acompanhar e avaliar o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA); viabilizar novas fontes de recursos para os planos de governo; entre outras.

Entre seus órgãos específicos singulares, encontra-se a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) responsável, conforme o Decreto n.º 6.929/2009 (BRASIL, 2009), pela: coordenação, consolidação e supervisão da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e da proposta orçamentária da União; acompanhar a execução orçamentária; desenvolver o aperfeiçoamento do processo orçamentário federal; estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa; entre outras.

B) Ministério da Fazenda

O Ministério da Fazenda (MF), conforme o Decreto nº. 6.531/2008 (BRASIL, 2008), tem em sua área de competência, entre outros, os seguintes assuntos: administração financeira, Contabilidade Pública e administração da dívida pública interna e externa.

Entre seus órgãos específicos singulares, encontra-se a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que é o órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e Contabilidade Federal. São funções da STN, segundo o Decreto nº. 6.531/2008 (BRASIL, 2008): elaborar a programação financeira mensal e anual do Tesouro Nacional, subsidiar a formulação da política de financiamento da despesa pública; editar normas sobre a programação financeira e a execução orçamentária, além de acompanhar a sistematização e padronização da execução da despesa pública; estabelecer normas e procedimentos contábeis para o correto registro da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração federal; consolidar as contas públicas nacionais; entre outras.

C) Ministério da Educação

O Ministério da Educação (MEC), segundo o Decreto nº. 6.320/2007 (BRASIL, 2007) tem como atribuições:

Art. 1º [...]

I - política nacional de educação;

II - educação infantil;

- III - educação em geral, compreendendo ensino fundamental, ensino médio, ensino superior, educação de jovens e adultos, educação profissional, educação especial e educação a distância, exceto ensino militar;
- IV - avaliação, informação e pesquisa educacional;
- V - pesquisa e extensão universitária;
- VI - magistério; e
- VII - assistência financeira a famílias carentes para a escolarização de seus filhos ou dependentes.

Suas entidades vinculadas estão divididas em autarquias, fundações públicas e empresa pública. Entre as autarquias está o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) que tem por objetivo, conforme consta no endereço eletrônico do fundo (FNDE, 2009b), “prover recursos e executar ações para o desenvolvimento da educação, visando garantir ensino de qualidade a todos os brasileiros”. As demais entidades vinculadas estão assim divididas:

- a) Autarquias – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira; Colégio Pedro II; 31 Universidades Federais; 33 Centros Federais de Educação Tecnológica; 7 Escolas Técnicas Federais; 39 Escolas Agrotécnicas Federais; e a Universidade Tecnológica Federal do Paraná;
- b) Fundações Públicas – Fundação Joaquim Nabuco; 21 Fundações Universitárias; Fundação Faculdade Federal de Ciências Médicas de Porto Alegre; e Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior; e
- c) Empresa Pública – Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

Dando seqüência ao estudo, na próxima seção é exposta a metodologia para a obtenção e coleta de dados.

3.2 OBTENÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS E COLETA DE DADOS

Para a realização deste estudo foram obtidos no endereço eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), publicados pela União entre os anos de 2003 e 2008. Na seqüência, foram determinados quais dos demonstrativos constantes destes relatórios seriam utilizados na pesquisa. Os demonstrativos selecionados foram:

- a) anexo I – Balanço Orçamentário;
- b) anexo II – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- c) anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; e
- d) anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Após a seleção dos demonstrativos, foram extraídas as informações necessárias para a análise. Nesta etapa, foi necessário o estabelecimento de alguns critérios expostos a seguir. Foram utilizadas as despesas empenhadas, seguindo o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) no qual consta que pertencem ao exercício financeiro a despesa nele legalmente empenhada.

Para os dados extraídos do RREO publicados entre 2006 e 2008 realizou-se o somatório das receitas e despesas intra-orçamentárias com as demais. Por intra-orçamentárias a Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338/2006 (BRASIL, 2006) define em seu art. 1º as

operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Tais transações refletem, portanto, as despesas e receitas ocorridas envolvendo entidades da mesma esfera do governo. Sendo o orçamento público da União a consolidação dos orçamentos das diversas entidades que compõem o governo federal, com a distinção das operações intra-orçamentárias das demais se evita a dupla contagem desses valores. Como esse tipo de operação passou a ser destacada somente a partir de 2006, para que a comparabilidade dos resultados no período estudado não fosse prejudicada, optou-se pelo somatório dessas operações nos anos de 2006, 2007 e 2008. Importante ressaltar que a partir da análise dos valores expressos nas operações intra-orçamentárias, constata-se que eles representam menos de 1,00% dos valores das receitas e um pouco mais de 1,00% dos valores das despesas, isso para os anos entre 2006 e 2008, não sendo, portanto muito representativo.

Realizada a coleta de dados, foram escolhidos os índices para a realização do ajuste monetário: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e o Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI). Esses dois indicadores inflacionários foram escolhidos por representarem o custo de vida das famílias (IPCA) e as alterações nos preços praticados no mercado brasileiro (IGP-DI).

Conforme consta no endereço eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2009b) “o IPCA é o índice oficial do Governo Federal para medição das metas inflacionárias, contratadas com o FMI, a partir de julho/99.” O IPCA reflete o custo de vida para famílias com rendimentos mensais compreendidos entre um e quarenta salários-mínimos. Seu cálculo é realizado mensalmente pelo IBGE. Abrange gastos com alimentação, transportes e comunicação, despesas pessoais, vestuário, habitação, saúde e cuidados pessoais

e artigos de residência. Para a análise foram coletados os valores acumulados no final de cada ano deste índice para o período entre 2003 e 2008.

O IGP-DI, é calculado todos os meses pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Segundo o que consta no endereço eletrônico da FGV, este índice, assim como os demais Índices Gerais de Preço (IGPs) registra a inflação “de preços, desde matérias-primas agrícolas e industriais, até bens e serviços finais.” Mede assim o comportamento geral dos preços da economia brasileira. É composto em 60% pelo Índice de Preços por Atacado (IPA), em 30% pelo Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e em 10% pelo Índice Nacional de Custos da Construção (INCC). Assim como foi feito com o IPCA, também para este índice foram coletados os valores acumulados no final de cada ano deste índice para o período entre 2003 e 2008.

3.3 TABULAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DOS DADOS

Após a coleta de dados, foi realizada sua organização e tabulação. Nesta etapa do estudo foram necessários ajustes. O primeiro deles, diz respeito ao somatório das despesas e receitas intra-orçamentárias com as exceto intra-orçamentárias para os anos entre 2006 e 2008. Isso porque no RREO desses anos essas operações, conforme explicitado anteriormente, foram evidenciadas separadamente.

Tabela 1 – Receitas Realizadas Intra-Orçamentárias e Exceto Intra-Orçamentárias

Valores em R\$ Milhões

Receitas Realizadas	2006	2007	2008
Receitas Correntes	591.460.161	667.166.086	764.264.113
Exceto Intra-Orçamentárias	584.067.471	658.884.417	754.735.517
Intra-Orçamentárias	7.392.690	8.281.669	9.528.596
Receitas de Capital	198.232.734	205.944.630	217.301.921
Exceto Intra-Orçamentárias	198.232.734	205.944.630	217.301.921
Subtotal das Receitas	789.692.895	873.110.716	981.566.034

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Orçamentários do RREO de 2006 (STN, 2007, p.9-10), RREO de 2007 (STN, 2008, p. 11-12) e RREO de 2008 (STN, 2009, p. 9-10).

O mesmo procedimento foi adotado em relação às despesas desses anos, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 – Despesas Empenhadas Intra-Orçamentárias e Exceto Intra-Orçamentárias

Valores em R\$ Milhões

Despesas Empenhadas	2006	2007	2008
Despesas Correntes	639.022.317	687.108.819	732.502.901
Exceto Intra-Orçamentárias	630.645.555	677.477.295	721.651.097
Intra-Orçamentárias	8.376.762	9.631.524	10.851.804
Despesas de Capital	167.856.235	161.906.911	248.588.490
Exceto Intra-Orçamentárias	167.190.186	161.027.958	247.490.618
Intra-Orçamentárias	666.049	878.953	1.097.872
Subtotal das Despesas	806.878.552	849.015.730	981.091.390

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Orçamentários do RREO de 2006 (STN, 2007, p.11), RREO de 2007 (STN, 2008, p. 13) e RREO de 2008 (STN, 2009, p. 11).

O ajuste seguinte, foi realizado nos valores referente às receitas de capital no ano de 2003. No Balanço Orçamentário do RREO de 2003 constam no grupo Operações de Créditos os valores utilizados para refinanciamento. Nos demais exercícios da análise, esses valores foram evidenciados após o Subtotal das Receitas. Os valores referentes a esse grupo, no ano de 2003, foram ajustados para que fossem evidenciados também após o Subtotal das Receitas. Na Tabela 3 é possível observar como essas receitas eram evidenciadas e como ficaram após o ajuste.

Tabela 3 – Receitas Realizadas em 2003 antes e após o ajuste quanto ao Refinanciamento

Valores em R\$ Milhões

Receitas Realizadas – 2003	antes ajuste	após ajuste
Receitas Correntes	384.447.011	384.447.011
Receitas de Capital	534.083.274	143.805.111
Operações de Crédito	470.890.533	
Operações de Crédito Internas	453.360.734	
Refinanciamento da Dívida Mobiliária e Outras Dívidas	376.891.240	
Outras Operações de Crédito Internas	76.469.494	
Operações de Crédito Externas	17.529.799	
Refinanciamento da Dívida Mobiliária e Outras Dívidas	13.386.923	
Outras Operações de Crédito Externas	4.142.876	
Demais Receitas de Capital	63.192.741	
Subtotal das Receitas	918.530.285	528.252.122
Operações de Crédito – Refinanciamento		390.278.163
Total (com Refinanciamento)		918.530.285

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Orçamentários do RREO de 2003 (STN, 2004, p. 9).

Após o ajuste os valores referentes ao Refinanciamento da Dívida Mobiliária e Outras Dívidas (interna e externa) foram somados e evidenciados no campo Operações de Crédito - Refinanciamento após o Subtotal das Receitas. Em função disto, o valor referente às receitas de capital e ao subtotal das receitas foi reduzido.

Para as despesas de 2003 foi realizado ajuste semelhante ao efetuado com as receitas. No Balanço Orçamentário do RREO de 2003 consta nas despesas de capital o grupo

Amortização da Dívida dividido em Refinanciamento e Outras Amortizações. A partir de 2003 os valores referentes às despesas com Amortização da Dívida - Refinanciamento passaram a ser evidenciados após o Subtotal das Despesas. Nas tabelas a seguir é exposto o ajuste. A Tabela 4 mostra como a despesa com Refinanciamento aparece originalmente no Balanço Orçamentário e como ficou evidenciada após o ajuste.

Tabela 4 – Despesas Empenhadas em 2003 antes e após o ajuste quanto ao Refinanciamento
Valores em R\$ Milhões

Despesas Empenhadas – 2003	antes ajuste	após ajuste
Despesas Correntes	383.956.802	383.956.802
Juros e Encargos da Dívida	65.706.834	65.706.834
Demais Despesas Correntes	318.249.968	318.249.968
Despesas de Capital	492.541.877	109.448.150
Amortização da Dívida	462.644.645	79.550.918
Refinanciamento	383.093.727	
Outras Amortizações	79.550.918	79.550.918
Demais Despesas de Capital	29.897.232	29.897.232
Subtotal das Despesas	876.498.679	493.404.952
Amortização da Dívida – Refinanciamento		383.093.727
Total (com Refinanciamento)		876.498.679

Fonte: Elaborado com base em dados dos Balanços Orçamentários do RREO de 2003 (STN, 2004, p.10).

Após esses ajustes, obteve-se o seguinte conjunto de dados quanto às receitas realizadas e despesas empenhadas nos anos entre 2003 e 2008.

Tabela 5 – Receitas Realizadas e Despesas Empenhadas para os anos entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Milhões

Dados extraídos do Balanço Orçamentário	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas						
Receitas Correntes	384.447.011	450.589.981	527.324.578	591.460.161	667.166.086	764.264.113
Receitas de Capital	143.805.111	102.241.247	126.662.323	198.232.734	205.944.630	217.301.921
Subtotal das Receitas	528.252.122	552.831.228	653.986.901	789.692.895	873.110.716	981.566.034
Operações de Crédito para Refinanciamento	390.278.163	378.694.469	507.181.857	399.509.067	378.715.865	243.740.353
Total (com Refinanciamento)	918.530.285	931.525.697	1.161.168.758	1.189.201.962	1.251.826.581	1.225.306.386
Receita Corrente Líquida	224.920.164	264.352.998	303.015.775	344.731.433	386.681.857	428.563.288
Despesas						
Despesas Correntes	383.956.802	439.713.893	518.533.290	639.022.317	687.108.819	732.502.901
Juros e Encargos da Dívida	65.706.834	74.373.387	89.839.644	151.151.880	140.311.784	110.193.489
Demais Despesas Correntes	318.249.968	365.340.506	428.693.646	487.870.437	546.797.035	622.309.412
Despesas de Capital	109.448.150	104.049.109	88.400.531	167.856.235	161.906.911	248.588.490
Amortização da Dívida	79.550.918	71.602.315	49.251.222	120.929.458	97.093.322	171.208.272
Demais Despesas de Capital	29.897.232	32.446.794	39.149.309	46.926.777	64.813.589	77.380.218
Subtotal das Despesas	493.404.952	543.763.002	606.933.821	806.878.552	849.015.730	981.091.390
Amortização da Dívida para Refinanciamento	383.093.727	364.418.006	499.858.019	376.832.923	374.783.316	277.761.478
Total (com Refinanciamento)	876.498.679	908.181.008	1.106.791.840	1.183.711.475	1.223.799.046	1.258.852.868

Fonte: Elaborado com base em dados do Balanço Orçamentário do RREO de 2003 (STN, 2004, p.9-10), RREO de 2004 (STN, 2005, p.9-10), RREO de 2005 (STN, 2006, p.10-11), RREO de 2006 (STN, 2007, p.9-11), RREO de 2007 (STN, 2008, p.11-13) e RREO de 2008 (STN, 2009, p. 9-11).

O passo seguinte foi a tabulação dos dados referente às despesas por funções para cada um dos anos. A Tabela 6 mostra o quadro completo com todas as funções e seus respectivos valores.

Tabela 6 – Despesas por Função para o período entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Milhões

Funções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Encargos Especiais	231.006.772	238.257.825	257.660.750	401.714.956	382.038.968	464.494.393
Previdência Social	145.477.601	165.509.440	188.505.524	212.965.456	234.374.636	258.586.392
Saúde	27.173.569	32.972.885	36.483.261	40.577.225	45.723.021	50.138.518
Assistência Social	8.416.353	13.863.358	15.806.091	21.554.575	24.713.576	28.845.212
Educação	14.226.128	14.532.927	16.187.693	19.666.987	24.353.401	28.250.882
Defesa Nacional	11.570.139	13.573.312	15.422.408	16.848.088	19.568.439	22.471.341
Trabalho	9.495.717	10.706.739	12.716.911	16.553.771	19.752.439	22.694.747
Judiciária	8.359.814	10.530.935	10.674.600	14.526.956	16.059.113	18.795.011
Administração	7.390.484	8.936.539	9.085.400	11.076.240	14.105.523	14.784.201
Agricultura	6.505.715	7.638.336	8.328.365	10.149.208	11.345.129	9.773.352
Transporte	3.048.100	3.651.546	6.722.946	6.964.820	12.238.825	13.114.224
Legislativa	3.075.019	3.535.511	3.806.781	4.759.880	4.952.368	5.306.732
Organização Agrária	1.429.517	2.617.628	3.583.244	4.249.061	4.853.515	4.522.059
Ciência e Tecnologia	1.993.307	2.607.084	3.274.464	3.818.015	4.328.570	5.224.803
Segurança Pública	2.405.205	2.767.856	3.018.052	3.911.899	5.293.156	6.581.461
Comércio e Serviços	2.066.642	2.084.431	2.843.573	2.791.825	2.877.336	3.375.365
Essencial à Justiça	1.356.060	2.126.076	2.330.828	3.072.330	3.734.654	4.572.120
Urbanismo	342.852	1.192.708	2.111.421	2.151.108	4.429.795	4.341.457
Indústria	439.331	1.548.517	1.494.761	2.066.867	2.820.877	2.279.124
Gestão Ambiental	947.853	1.193.452	1.992.020	1.609.486	3.248.378	3.754.308
Relações Exteriores	1.164.100	1.311.768	1.528.535	1.396.889	1.480.378	1.921.978
Direitos da Cidadania	394.444	550.342	828.656	983.057	947.054	1.510.291
Habitação	122.255	489.399	569.926	1.166.967	600.206	1.044.746
Desporto e Lazer	159.850	271.419	423.070	737.742	1.414.799	963.811
Cultura	231.452	323.921	494.098	581.013	757.743	897.913
Comunicações	641.496	496.446	481.223	478.532	905.942	531.330
Energia	3.906.494	396.052	470.955	449.317	542.750	534.021
Saneamento	58.683	76.550	88.265	56.282	1.555.140	1.781.598
TOTAL	493.404.952	543.763.002	606.933.821	806.878.552	849.015.730	981.091.390

Fonte: Elaborado com base em dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção do RREO de 2003 (STN, 2004, p.12-27), RREO de 2004 (STN, 2005, p.12), RREO de 2005 (STN, 2006, p.13), RREO de 2006 (STN, 2007, p.14), RREO de 2007 (STN, 2008, p.15) e RREO de 2008 (STN, 2009, p.13).

Dentre as funções acima, para a realização da análise foram utilizadas as 10 funções mais representativas e as demais foram agrupadas. Isso foi feito para facilitar a visualização dos valores pelos leitores. Para determinar as 10 funções que seriam utilizadas foi realizado o cálculo estatístico da mediana para cada função utilizando os valores de cada um dos anos. Foi adotada essa sistemática após a constatação de que as 10 funções mais representativas eram distintas entre os anos da análise. A mediana foi escolhida por expressar o valor médio central entre os valores abordados. Realizado esse cálculo o grupo de funções resultante é o que consta na Tabela 7.

Tabela 7 – Despesas mais representativas por Função para o período entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Milhões

Funções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Encargos Especiais	231.006.772	238.257.825	257.660.750	401.714.956	382.038.968	464.494.393
Previdência Social	145.477.601	165.509.440	188.505.524	212.965.456	234.374.636	258.586.392
Saúde	27.173.569	32.972.885	36.483.261	40.577.225	45.723.021	50.138.518
Assistência Social	8.416.353	13.863.358	15.806.091	21.554.575	24.713.576	28.845.212
Educação	14.226.128	14.532.927	16.187.693	19.666.987	24.353.401	28.250.882
Defesa Nacional	11.570.139	13.573.312	15.422.408	16.848.088	19.568.439	22.471.341
Trabalho	9.495.717	10.706.739	12.716.911	16.553.771	19.752.439	22.694.747
Judiciária	8.359.814	10.530.935	10.674.600	14.526.956	16.059.113	18.795.011
Administração	7.390.484	8.936.539	9.085.400	11.076.240	14.105.523	14.784.201
Agricultura	6.505.715	7.638.336	8.328.365	10.149.208	11.345.129	9.773.352
Demais Funções	23.782.660	27.240.706	36.062.818	41.245.090	56.981.485	62.257.341
Total	493.404.952	543.763.002	606.933.821	806.878.552	849.015.730	981.091.390

Fonte: Adaptado da Tabela 6.

Tendo selecionado as funções para a análise, o próximo passo foi efetuar a tabulação dos valores utilizados nas despesas com cada uma das subfunções que compunham as despesas com a função educação em cada um dos anos do estudo.

Tabela 8 – Despesas por subfunções da função Educação para os anos entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Milhões

Subfunções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ensino Superior	7.425.135	7.178.444	8.233.038	9.433.338	11.214.658	12.274.324
Ensino Fundamental	1.935.266	670.267	1.157.818	2.290.737	3.363.892	1.359.783
Alimentação e Nutrição	1.121.540	240.467	1.481.071	1.740.839	1.786.861	1.762.513
Outros Encargos Especiais		3.213.414	1.461.940	1.308.095	2.880.927	1.064.059
Administração Geral	125.440	227.833	333.635	1.858.487	2.023.485	2.248.104
Ensino Profissional	720.552	823.297	1.009.832	1.111.749	1.327.117	1.864.925
Educação de Jovens e Adultos	74.774	7.465	670.282	601.653	140.678	328.609
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	73.342	338.083	360.100	397.632	431.358	493.304
Ensino Médio	135.211	193.631	347.489	172.788	236.331	677.300
Tecnologia da Informação	75.536	102.965	135.519	126.667	174.924	292.763
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	79.651	92.640	91.244	95.097	106.173	111.102
Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	462	13.266	74.361	100.461	116.551	152.315
Administração Financeira	116.228	37.569	63.006	53.651	111.652	105.000
Formação de Recursos Humanos	35.277	73.355	63.405	66.294	81.591	418.544

continua

continuação						
Educação Especial	39.906	41.139	65.729	71.558	71.965	96.447
Desenvolvimento Científico	11.428	22.902	63.189	57.471	69.580	112.652
Difusão Cultural	139	1.173	48.407	47.472	53.649	90.644
Educação Infantil	29.107	26.425	36.855	44.229	75.550	20.608
Atenção Básica	6.597	10.301	16.603	15.409	44.446	100.418
Direitos Individuais, Coletivos e Difusos			22.852	21.824	6.692	4.567
Cooperação Internacional	6.681	11.242	13.547	13.575	21.118	86.830
Comunicação Social	10.000	16.163	14.190	9.589	7.977	18.500
Lazer			19.044	19.986	972	3.484
Assistência a Criança e ao Adolescente	1.575.268	349	2.884	3.278	4.121	2.708
Planejamento e Orçamento	4.602	6.111	400.242	-	-	-
Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia	20.995	84		3.354	446	-
Patrimônio, Histórico, Artístico e Arqueológico	278	292	500	280	690	904
Administração de Receitas	932	532	793	116	-	-
Suporte Profilático e Terapêutico	1.472	-	118	1.358	-	-
Assistência Comunitária	153			-	-	-
Assistência aos Povos Indígenas	156			-	-	-
Transferências		1.183.518		-	-	-
Transferências para a Educação Básica				-	-	4.560.475
TOTAL	14.226.128	14.532.927	16.187.693	19.666.987	24.353.401	28.250.882

Fonte: Elaborado com base em dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção do RREO de 2003 (STN, 2004, p.12-27), RREO de 2004 (STN, 2005, p.13-28), RREO de 2005 (STN, 2006, p.14-29), RREO de 2006 (STN, 2007, p.15-39), RREO de 2007 (STN, 2008, p.16-42) e RREO de 2008 (STN, 2009, p.14-39).

Dentre as subfunções constantes na Tabela 8, para a realização da análise foram utilizadas as 9 subfunções mais representativas e as demais foram agrupadas. A escolha do número de subfunções a ser utilizado foi pautada na constatação de que as demais subfunções apresentavam pela mediana, individualmente menos de 1,00% do total das despesas com a função Educação. Assim como no caso da determinação de quais funções seriam utilizadas na análise, para as subfunções foi realizado o cálculo estatístico da mediana para cada subfunção utilizando os valores de cada um dos anos. Realizado esse cálculo o grupo de subfunções resultante é o que consta na Tabela 9.

Tabela 9 - Despesas mais representativas por subfunções da função Educação para os anos entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Milhões						
Subfunções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ensino Superior	7.425.135	7.178.444	8.233.038	9.433.338	11.214.658	12.274.324
Ensino Fundamental	1.935.266	670.267	1.157.818	2.290.737	3.363.892	1.359.783
Alimentação e Nutrição	1.121.540	240.467	1.481.071	1.740.839	1.786.861	1.762.513
Outros Encargos Especiais	-	3.213.414	1.461.940	1.308.095	2.880.927	1.064.059
Administração Geral	125.440	227.833	333.635	1.858.487	2.023.485	2.248.104
Ensino Profissional	720.552	823.297	1.009.832	1.111.749	1.327.117	1.864.925
Educação de Jovens e Adultos	474.774	7.465	670.282	601.653	140.678	328.609
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	273.342	338.083	360.100	397.632	431.358	493.304
Ensino Médio	135.211	193.631	347.489	172.788	236.331	677.300
Demais Subfunções	2.014.868	1.640.026	1.132.488	751.669	948.094	6.177.961
Total	14.226.128	14.532.927	16.187.693	19.666.987	24.353.401	28.250.882

Fonte: Adaptado da Tabela 8.

O passo seguinte foi a tabulação dos dados relacionados à aplicação mínima constitucional em Educação para o período da análise.

Tabela 10 – Receitas e Despesas para fins da apuração da aplicação mínima constitucional em Educação no período entre 2003 e 2008.

Valores em R\$ Milhões						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas consideradas para apuração do limite constitucional	29.426.531	31.428.039	58.080.108	64.180.563	94.704.864	101.309.991
Despesas consideradas para apuração do limite constitucional	10.363.832	12.394.446	12.136.019	17.098.253	17.513.875	19.150.623
Valor de referência para cálculo do limite mínimo de aplicação em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental	7.982.097	5.657.047	10.454.419	11.552.501	-	-
Despesas consideradas para apuração do limite mínimo de aplicação em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental	2.596.112	2.128.003	4.327.621	5.132.180	-	-

Fonte: Elaborado com base em dados do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino do RREO de 2003 (STN, 2004, p.36), RREO de 2004 (STN, 2005, p.37), RREO de 2005 (STN, 2006, p.38), RREO de 2006 (STN, 2007, p.49), RREO de 2007 (STN, 2008, p.50-51) e RREO de 2008 (STN, 2009, p.50-51).

Não constam na Tabela 10, para os anos de 2007 e 2008, valores para cálculo do limite mínimo de aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental. Isto porque, entrou em vigor no ano de 2007 o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), que deixou de exigir esse limite de aplicação mínima pela União. O fundo em vigor até então era o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF).

continuação						
Despesas de Capital	148.469.684	130.152.198	103.691.924	188.580.604	175.241.256	255.816.761
Amortização da Dívida	107.913.196	89.565.387	57.770.625	135.860.013	105.089.743	176.186.539
Demais Despesas de Capital	40.556.488	40.586.811	45.921.298	52.720.591	70.151.513	79.630.222
Subtotal das Despesas	669.318.552	680.178.338	711.920.332	906.499.808	918.939.051	1.009.618.836
Amortização da Dívida para Refinanciamento	519.678.081	455.840.564	586.322.717	423.358.598	405.649.757	285.838.020
Total (com Refinanciamento)	1.188.996.633	1.136.018.903	1.298.243.050	1.329.858.406	1.324.588.808	1.295.456.856
Dados extraídos do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção						
Funções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Encargos Especiais	313.367.585	298.030.228	302.230.524	451.312.691	413.502.971	478.000.616
Previdência Social	197.344.710	207.031.253	221.112.930	239.259.235	253.677.285	266.105.375
Saúde	36.861.758	41.244.884	42.794.081	45.587.092	49.488.682	51.596.409
Assistência Social	11.417.034	17.341.297	18.540.205	24.215.810	26.748.939	29.683.952
Educação	19.298.167	18.178.843	18.987.816	22.095.171	26.359.101	29.072.340
Defesa Nacional	15.695.239	16.978.487	18.090.153	18.928.237	21.180.058	23.124.746
Trabalho	12.881.224	13.392.768	14.916.663	18.597.582	21.379.212	23.354.648
Judiciária	11.340.337	13.172.860	12.521.076	16.320.527	17.381.711	19.341.518
Administração	10.025.412	11.178.473	10.656.979	12.443.768	15.267.227	15.214.085
Agricultura	8.825.197	9.554.587	9.768.993	11.402.280	12.279.492	10.057.534
Demais Funções	32.261.889	34.074.658	42.300.911	46.337.415	61.674.372	64.067.614
Total	669.318.552	680.178.338	711.920.332	906.499.808	918.939.051	1.009.618.836
Subfunções						
Ensino Superior	10.072.417	8.979.320	9.657.177	10.598.025	12.138.276	12.631.228
Ensino Fundamental	2.625.246	838.419	1.358.096	2.573.563	3.640.936	1.399.322
Alimentação e Nutrição	1.521.403	300.794	1.737.264	1.955.772	1.934.023	1.813.762
Outros Encargos Especiais	-	4.019.572	1.714.824	1.469.599	3.118.195	1.094.999
Administração Geral	170.163	284.990	391.347	2.087.945	2.190.135	2.313.473
Ensino Profissional	977.450	1.029.840	1.184.511	1.249.011	1.436.416	1.919.152
Educação de Jovens e Adultos	644.045	9.338	786.226	675.936	152.264	338.164
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	370.797	422.899	422.390	446.726	466.884	507.648
Ensino Médio	183.418	242.208	407.597	194.121	255.795	696.994
Demais Subfunções	2.733.229	2.051.464	1.328.384	844.474	1.026.177	6.357.599
Total	19.298.167	18.178.843	18.987.816	22.095.171	26.359.101	29.072.340
Dados extraídos do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas consideradas para apuração do limite constitucional	39.917.968	39.312.479	68.126.719	72.104.616	102.504.576	104.255.808
Despesas consideradas para apuração do limite constitucional	14.058.848	15.503.875	14.235.290	19.209.289	18.956.284	19.707.471

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 5, 7, 9, 10 e 11.

Aplicando o fator de ajuste para o final de 2008 a todos os valores constantes da análise, obteve-se um conjunto de dados desconsiderando a desvalorização da moeda. Foram esses os dados utilizados no estudo, com exceção dos tópicos “Evolução das Despesas com Educação” e “Aplicação mínima constitucional” nos quais, para a análise, foram utilizados os

dois conjuntos de dados: os com valores originais e os ajustados monetariamente. Na sequência serão expostas considerações sobre os resultados obtidos a partir da análise dos dados selecionados e tabulados.

3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS RESULTADOS OBTIDOS

A partir da seleção, organização e ajuste monetário dos valores obteve-se o conjunto de dados necessários para a análise. Para facilitar o entendimento dos resultados obtidos esta etapa do estudo foi dividida em quatro fases. A primeira apresenta as considerações sobre as despesas por funções. A segunda fase é dedicada à análise da composição da despesa com educação. Dando sequência, na terceira fase é verificada a evolução das despesas com educação. A última apresenta a aplicação mínima constitucional.

3.4.1 Expressividade das despesas com a função Educação

Conforme exposto na Tabela 6, as despesas segundo a classificação funcional são divididas em 28 funções. Para o estudo, foram selecionadas as dez funções mais expressivas, utilizando metodologia específica, detalhada na seção 3.3 (Organização e tabulação dos dados). Essas despesas encontram-se listadas na Tabela 13, acompanhadas do número que indica a posição relativa à sua expressividade dentre as despesas de cada período.

Tabela 13 – Despesas mais expressivas por funções de governo no período entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Função	2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	Valor	O*	Valor	O*	Valor	O*	Valor	O*	Valor	O*	Valor	O*
Encargos Especiais	313,37	1	298,03	1	302,23	1	451,31	1	413,50	1	478,00	1
Previdência Social	197,34	2	207,03	2	221,11	2	239,26	2	253,68	2	266,11	2
Saúde	36,86	3	41,24	3	42,79	3	45,59	3	49,49	3	51,60	3
Assistência Social	11,42	7	17,34	5	18,54	5	24,22	4	26,75	4	29,68	4
Educação	19,30	4	18,18	4	18,99	4	22,10	5	26,36	5	29,07	5
Defesa Nacional	15,70	5	16,98	6	18,09	6	18,93	6	21,18	7	23,12	7
Trabalho	12,88	6	13,39	7	14,92	7	18,60	7	21,38	6	23,35	6
Judiciária	11,34	8	13,17	8	12,52	8	16,32	8	17,38	8	19,34	8
Administração	10,03	9	11,18	9	10,66	9	12,44	9	15,27	9	15,21	9
Agricultura	8,83	10	9,55	10	9,77	10	11,40	10	12,28	10	10,06	10
Demais Funções	32,26	-	34,07	-	42,30	-	46,34	-	61,67	-	64,07	-
TOTAL	669,32	-	680,18	-	711,92	-	906,50	-	918,94	-	1.009,62	-

Nota:

*O: número de ordem que indica a posição relativa à expressividade em relação as demais funções.

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 12.

A partir da Tabela 13, verifica-se que as despesas com a função Educação, no período da análise, estiveram entre as cinco de maior expressividade. Nos anos de 2003, 2004 e 2005

representaram a quarta função mais expressiva e nos anos de 2006, 2007 e 2008 ficaram na quinta posição. Percebe-se ainda que as duas funções mais expressivas, durante o período de análise, foram Encargos Especiais e Previdência Social, nessa ordem.

Na Tabela 13, constata-se que o menor valor utilizado com a função Educação foi o de 2004, com R\$ 18,18 bilhões, e o maior valor foi o de 2008, com R\$ 29,07 bilhões. A variação financeira entre o maior e o menor valor foi de R\$ 10,89 bilhões, que representa 59,92% de aumento. A função Encargos Especiais, apresentou seu menor valor também em 2004, com R\$ 298,03 bilhões, e o maior valor foi o de 2008, com R\$ 478,00 bilhões. A variação financeira entre os dois valores foi de R\$ 179,97 bilhões, 60,39% de aumento, quase o mesmo percentual obtido na função Educação.

Importante lembrar que a função Encargos Especiais, conforme definição da Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), em seu art. 1º, §2º, destina-se “as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra”. Na função Encargos Especiais, são classificadas as dívidas, ressarcimentos, indenizações e as demais despesas que não se enquadrem nas outras funções.

Os valores destinados a função Previdência Social apresentaram a menor variação no período analisado, com 34,84% de aumento. O ano em que apresentou seu menor valor foi em 2003, com R\$ 197,34 bilhões e o maior foi o de 2008, com R\$ 266,11 bilhões, a variação financeira foi de R\$ 68,77 bilhões. A função que teve maior variação entre 2003 e 2008 foi Assistência Social. O ano em que apresentou o menor valor foi em 2003, com R\$ 11,42 bilhões e seu maior valor ocorreu em 2008, com R\$ 29,68 bilhões, a variação financeira foi de R\$ 18,26 bilhões, ou seja, 160,00% de aumento.

O valor total das despesas apresentou seu menor valor em 2003, com R\$ 669,32 bilhões e o maior valor em 2008, com R\$ 1,01 trilhão, a variação financeira foi de R\$ 340,30 bilhões, o que representa 50,84% de aumento. Percebe-se assim que, a variação ocorrida na despesa com a função Educação ficou acima da variação total da despesa, assim como a função Encargos Especiais. Já a função Previdência Social, que representa a segunda função mais expressiva durante todo o período, apresentou um aumento em termos percentuais, menor do que o verificado em relação ao total das despesas.

Para permitir a visualização da representatividade de cada função com referência ao total de despesas no período, foi elaborado o Gráfico 1.

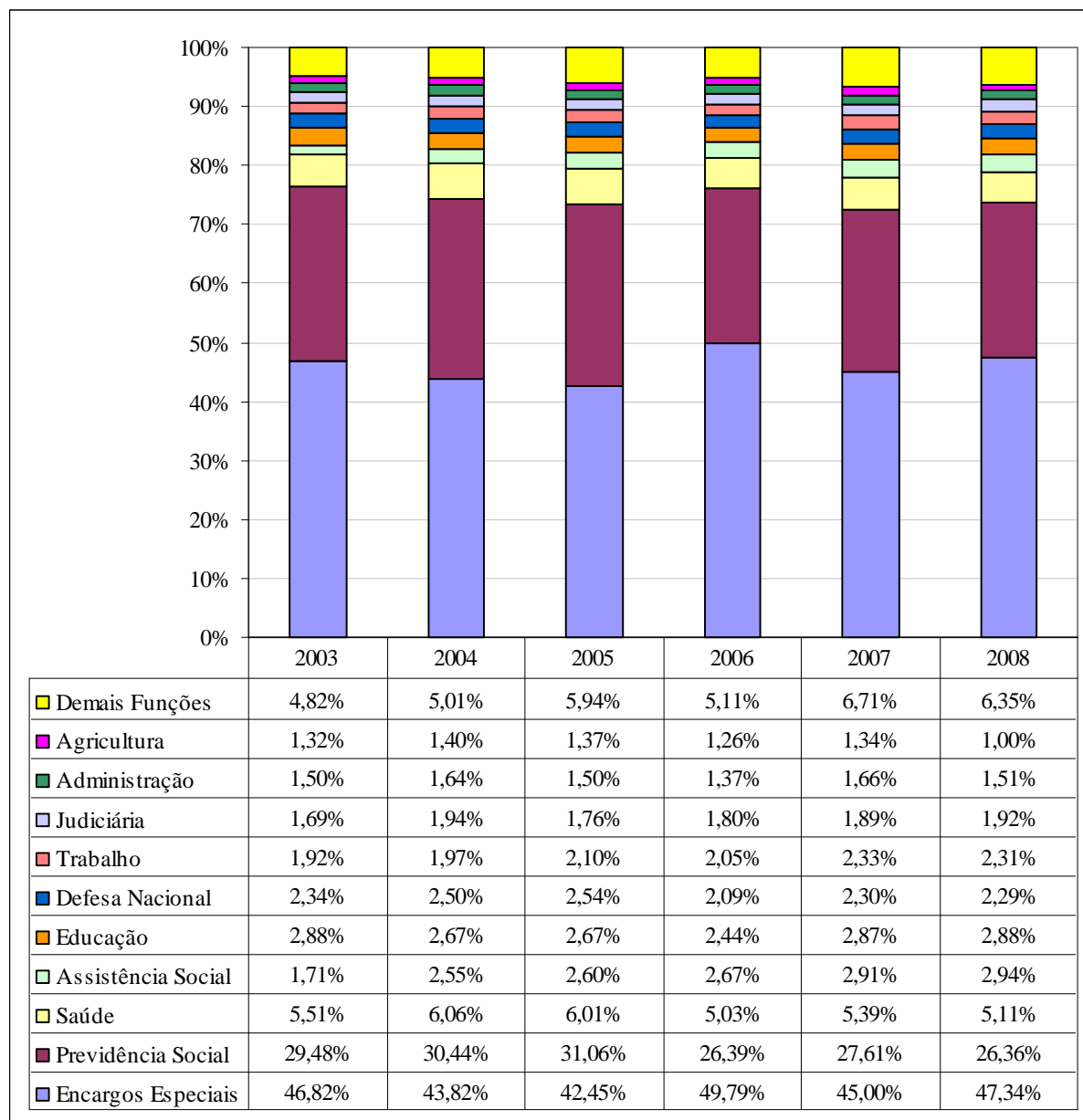


Gráfico 1 – Composição da despesa por funções entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 13.

Constata-se, através do Gráfico 1, que a função Educação, quanto à representatividade, variou entre 2,44%, em 2006, e 2,88% em 2003 e 2008, em relação ao total de despesa. Neste mesmo período a variação da função Encargos Especiais ficou entre 42,45%, em 2005, e 49,79%, em 2006. Enquanto a função Previdência Social teve variação entre 26,36%, em 2008, e 31,06%, em 2005.

Importante salientar que, embora a representatividade da despesa com a função Educação no ano de 2003 e 2008 seja igual, com 2,88%, a diferença em valor financeiro foi de R\$ 9,7 bilhões a mais em 2008. Isto ocorre devido ao aumento no valor total de despesas que foi de R\$ 340,3 bilhões. Verifica-se assim que entre os anos de 2003 e 2008, o valor total

de despesas subiu 50,84%, quase a mesma variação ocorrida nas despesas com Educação, que foi de 50,65%.

A partir do Gráfico 1 e da Tabela 13, percebe-se que, embora a função Educação tenha sido uma das cinco mais expressivas durante o período da análise, sua representatividade é baixa. Isso porque há concentração de recursos nas duas despesas mais expressivas. As despesas com as funções Encargos Especiais e Previdência Social somadas representam mais de 70,00% do total de despesas, tendo sua maior representatividade em 2003, com 76,30%, e a menor em 2007, com 72,60%.

A) Análise em relação às demais despesas, subtotais de receita e despesa e receita corrente líquida

Para permitir a visualização da relação existente entre as despesas com a função Educação e as demais foi elaborada a Tabela 14. Nela é possível verificar quanto às despesas com a função Educação representam de cada uma das outras despesas, assim como quantas vezes as demais funções representam das despesas com Educação.

Na Tabela 14, verifica-se que a despesa com a função Educação, no período da análise, representou cerca de 6,00% do valor utilizado com a função Encargos Especiais. A exceção foi o ano de 2006, no qual as despesas com Educação representaram 5,00% das despesas com Encargos Especiais. Percebe-se também que a despesa com Encargos Especiais foi em todos os anos superior em pelo menos 15 vezes a despesa com a função Educação.

Em relação à função Previdência Social, segunda despesa mais expressiva no período de análise, constata-se que o valor referente à função Educação representou, em todos os anos, ao menos 8,00% do utilizado com Previdência Social. Comparando-se os valores da despesa Educação, com as demais despesas, exceto as agrupadas em Demais Funções e as com Saúde, conclui-se que o valor destinado a Educação é muito próximo, no caso da função Assistência Social, ou superior ao das demais funções. A função Saúde foi em todos os anos superior em aproximadamente 2 vezes a despesa com Educação. Percebe-se que a Educação representou, durante o período, entre 44,08% e 56,35% da função Saúde.

Tabela 14 – Comparação das despesas com a função Educação com as demais despesas por função entre os anos de 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Funções	2003			2004			2005			2006			2007			2008		
	R\$	I	II	R\$	I	II	R\$	I	II	R\$	I	II	R\$	I	II	R\$	I	II
Educação	19,30	100%	1	18,18	100%	1	18,99	100%	1	22,10	100%	1	26,36	100%	1	29,07	100%	1
Encargos Especiais	313,37	6%	16,2	298,03	6%	16,4	302,23	6%	15,9	451,31	5%	20,4	413,50	6%	15,7	478,00	6%	16,4
Previdência Social	197,34	10%	10,2	207,03	9%	11,4	221,11	9%	11,6	239,26	9%	10,8	253,68	10%	9,6	266,11	11%	9,2
Saúde	36,86	52%	1,9	41,24	44%	2,3	42,79	44%	2,3	45,59	48%	2,1	49,49	53%	1,9	51,60	56%	1,8
Assistência Social	11,42	169%	0,6	17,34	105%	1,0	18,54	102%	1,0	24,22	91%	1,1	26,75	99%	1,0	29,68	98%	1,0
Defesa Nacional	15,70	123%	0,8	16,98	107%	0,9	18,09	105%	1,0	18,93	117%	0,9	21,18	124%	0,8	23,12	126%	0,8
Trabalho	12,88	150%	0,7	13,39	136%	0,7	14,92	127%	0,8	18,60	119%	0,8	21,38	123%	0,8	23,35	124%	0,8
Judiciária	11,34	170%	0,6	13,17	138%	0,7	12,52	152%	0,7	16,32	135%	0,7	17,38	152%	0,7	19,34	150%	0,7
Administração	10,03	192%	0,5	11,18	163%	0,6	10,66	178%	0,6	12,44	178%	0,6	15,27	173%	0,6	15,21	191%	0,5
Agricultura	8,83	219%	0,5	9,55	190%	0,5	9,77	194%	0,5	11,40	194%	0,5	12,28	215%	0,5	10,06	289%	0,3
Demais Funções	32,26	60%	1,7	34,07	53%	1,9	42,30	45%	2,2	46,34	48%	2,1	61,67	43%	2,3	64,07	45%	2,2
Total	669,32	3%	34,7	680,18	3%	37,4	711,92	3%	37,5	906,50	2%	41,0	918,94	3%	34,9	1.009,62	3%	34,7

Notas:

I - Quanto às despesas com a função Educação representam de cada uma das demais despesas. Divide-se a despesa com a função Educação pelo valor de cada uma das outras funções e multiplica-se por cem para obtenção do percentual.

II - Quantas vezes a despesa com cada uma das outras funções representa da despesa com educação.

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 13.

Para evidenciar a relação existente, nos anos de 2003 e 2008, entre a despesa com a função Educação e as demais despesas e também com os subtotais de receita, despesa e receita corrente líquida (RCL), foi elaborado o Gráfico 2.

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

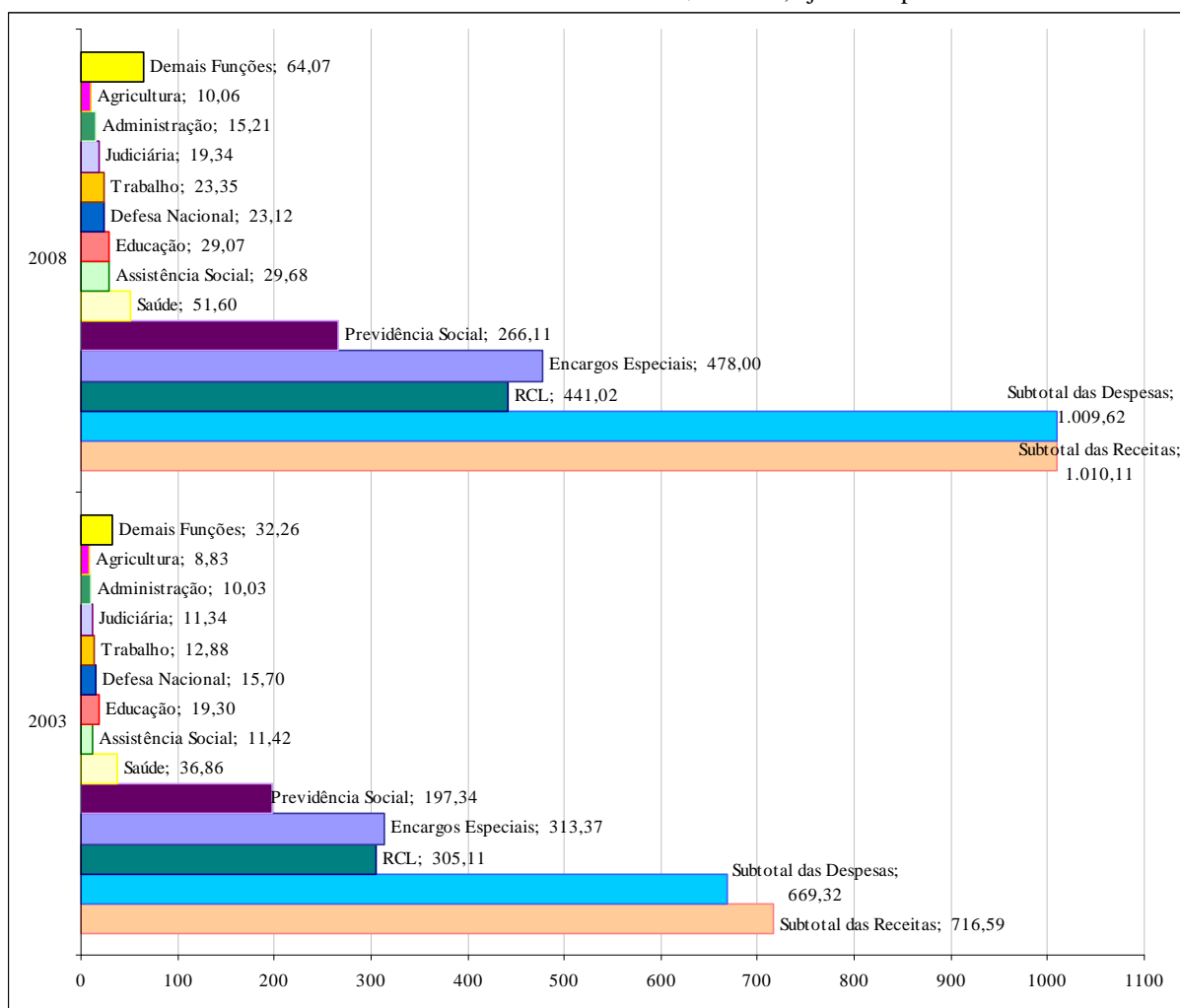


Gráfico 2 – Comparação da função Educação com as demais funções, subtotais de receitas, despesas e RCL em 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 12 e 13.

Verifica-se a partir do Gráfico 2 que os valores destinados a função Educação representaram no ano de 2003, 2,69% do Subtotal de Receitas e em 2008, passaram a representar 2,88%, um aumento de 6,87%. O Subtotal de Receitas em 2003 era de R\$ 716,59 bilhões, e em 2008, R\$ 1,01 trilhão, ou seja, 40,96% de aumento. Comparando-se os valores destinados a Educação com os relativos à RCL, verifica-se que em 2003 representavam 6,32%, e em 2008 e em 6,59%, aumento de 4,22%. A RCL em 2003 era de R\$ 305,11 bilhões, e em 2008, R\$ 441,02 bilhões, ou seja, 44,55% de aumento. Em contrapartida, o Subtotal das Despesas, como evidenciado anteriormente, subiu 50,84%, enquanto o Subtotal

das Receitas aumentou R\$ 293,52 bilhões e a RCL R\$ 135,91 bilhões, a despesa aumentou R\$ 340,30 bilhões.

As despesas que representavam em 2003, 93,40% das receitas, em 2008 passaram a representar 99,95%, ou seja, um aumento de 7,01% da representação das despesas em relação às receitas. Percebe-se assim que, o aumento da representatividade da função Educação referente ao Subtotal de Receitas foi bastante próximo ao apresentado, em termos percentuais, pelo Subtotal de Despesas.

Por meio do Gráfico 2, percebe-se que todas as funções aumentaram seus valores. Mas somente as funções Educação e Administração apresentaram aumento percentual em relação ao Subtotal das Receitas, semelhante ao do Subtotal de Despesas. Dentre as demais, a função com maior aumento de representatividade em relação ao Subtotal das Receitas, foi a Assistência Social, que representava em 2003, 1,59% e em 2008, 2,94%, aumento de 84,45%. A função que apresentou menor aumento de representatividade em relação ao Subtotal das Receitas foi a Defesa Nacional, com aumento de 4,52%.

Três das dez funções mais expressivas tiveram redução de sua representatividade em relação ao Subtotal das Receitas. Foram elas: Agricultura, Previdência Social e Saúde. A maior redução, -19,15%, foi a da função Agricultura, seguida da Previdência Social, com redução de -4,34%, e da Saúde, com -0,70%. As Demais Funções apresentaram, somadas, aumento em relação ao Subtotal das Receitas de 40,88%.

B) Análise em relação ao serviço da dívida da União

Ainda na análise da expressividade da função Educação, foi elaborada a Tabela 15. A comparação, nesse caso, ocorre em relação ao serviço da dívida da União, ou seja, juros, encargos e amortização.

Tabela 15 - Comparação das despesas com a função Educação com o serviço da dívida da União

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

	2003			2004			2005			2006			2007			2008		
	Valor	I	II	Valor	I	II	Valor	I	II	Valor	I	II	Valor	I	II	Valor	I	II
Educação	19,30	100%	1	18,18	100%	1	18,99	100%	1	22,10	100%	1	26,36	100%	1	29,07	100%	1
Juros e Encargos da Dívida	89,13	21,65%	4,62	93,03	19,54%	5,12	105,38	18,02%	5,55	169,81	13,01%	7,69	151,87	17,36%	5,76	113,40	25,64%	3,90
Amortização da Dívida (Exceto Refinanciamento)	107,91	17,88%	5,59	89,57	20,30%	4,93	57,77	32,87%	3,04	135,86	16,26%	6,15	105,09	25,08%	3,99	176,19	16,50%	6,06
Total de Juros, Encargos e Amortização	197,05	9,79%	10,21	182,60	9,96%	10,04	163,15	11,64%	8,59	305,67	7,23%	13,83	256,96	10,26%	9,75	289,58	10,04%	9,96

Notas:

I - Quanto às despesas com a função Educação representam de cada uma das demais despesas. Divide-se a despesa com a função Educação pelo valor de cada uma das outras funções e multiplica-se por cem para obtenção do percentual.

II - Quantas vezes cada um desses grupos de natureza de despesa representa da despesa com educação.

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 12.

A partir da Tabela 15, verifica-se que a função Educação representou, no período de análise, entre 7,23% e 11,64%, do valor utilizado com Juros, Encargos e Amortização da Dívida (exceto refinanciamento). A menor representatividade ocorreu em 2006, e a maior em 2005. A despesa com Juros e Encargos da Dívida foi durante todo o período da análise pelo menos 3,9 vezes maior que a despesa com Educação. A despesa com Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) foi pelo menos 3 vezes maior que o utilizado com a função Educação.

No ano de 2006, a função Educação apresentou a menor representatividade em relação aos Juros e Encargos da Dívida, essa despesa foi 7,69 vezes maior do que o destinado a Educação. No último ano da análise, quando o valor dos Juros e Encargos da Dívida representou 3,9 vezes o valor da Educação, a representatividade desta última em relação à primeira foi de 25,64%, maior percentual obtido entre os anos de 2003 e 2008. O valor utilizado para pagamento dos Juros e Encargos da Dívida no ano de 2008 foi de R\$ 113,4 bilhões, enquanto o valor da Educação foi R\$ 29,07 bilhões.

Observa-se também, a partir da Tabela 15, que em 2006 a despesa com Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) foi 6,15 vezes superior ao destinado a função Educação, esta representou 16,26% da primeira. O ano em que a Educação apresentou maior representatividade diante da despesa com Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) foi em 2005, com 32,87%. Nesse ano a Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) foi 3,04 vezes maior do que o valor da Educação. Em 2005, o valor utilizado para Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) foi de R\$ 57,77 bilhões, enquanto o destinado para Educação foi R\$ 18,99 bilhões.

O Gráfico 3, permite a visualização da expressividade dos valores utilizados para pagamento do serviço da dívida da União no período da análise.

A partir do Gráfico 3 percebe-se que a Educação aumentou sua representatividade diante do serviço da dívida da União, comparando o primeiro e o último ano da análise. Contudo, embora o valor da função Educação tenha aumentado 50,65%, sua representatividade diante do serviço da dívida aumentou somente 2,51%, passando de 9,79% em 2003 para 10,04% em 2008. No mesmo período a despesa com Juros e Encargos subiu 27,22% e a com Amortização da Dívida (exceto refinanciamento) 63,27%. Essas duas despesas somadas aumentaram, entre 2003 e 2008, 46,96%, ou R\$ 92,54 bilhões.

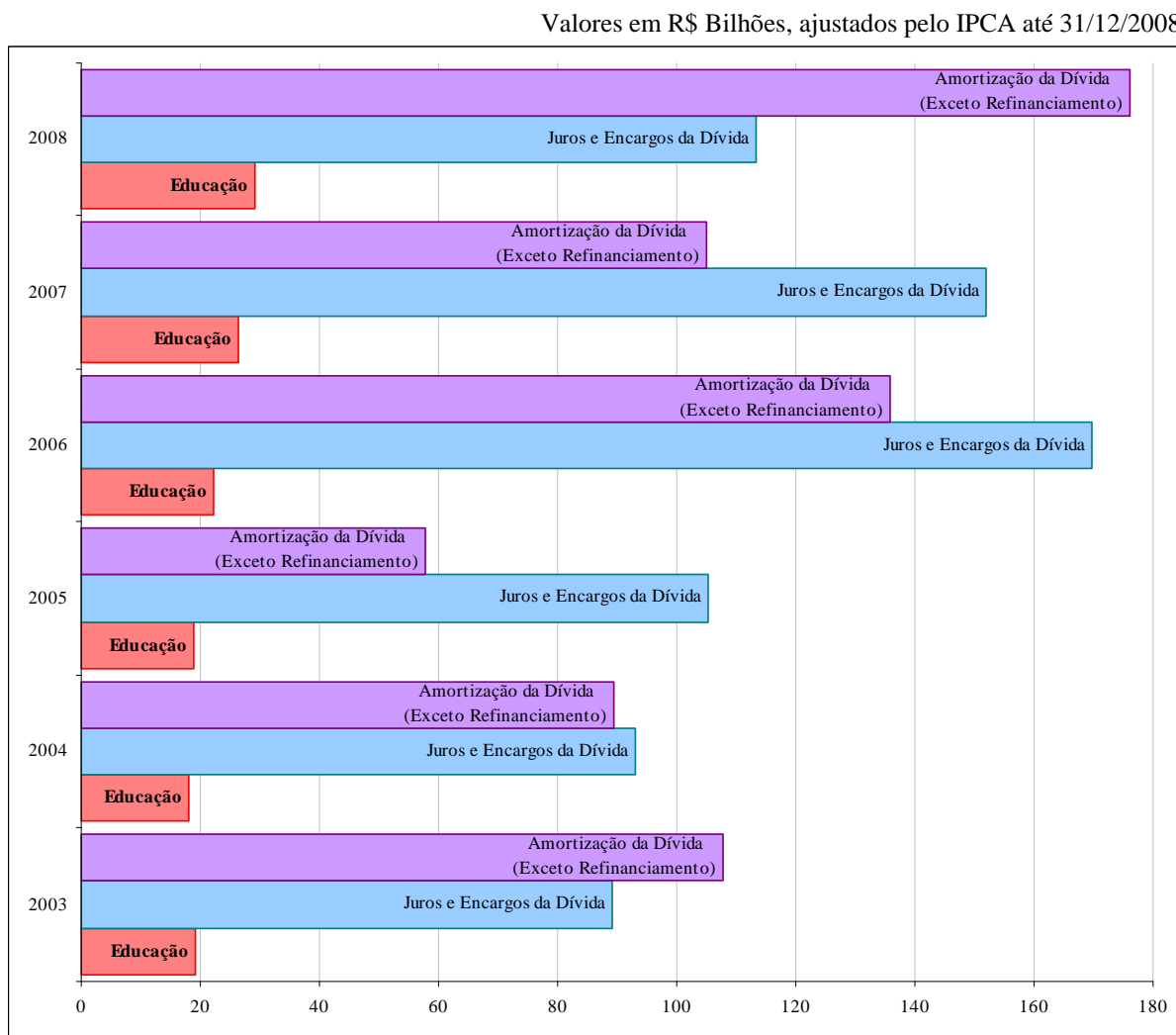


Gráfico 3 - Comparação da função Educação com o serviço da dívida da União entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 15.

Constata-se assim que, somente o aumento com as despesas referentes ao serviço da dívida da União, foi 9,46 vezes superior ao aumento ocorrido nas despesas com a função Educação, ou ainda, 3,18 vezes superior ao destinado a Educação em 2008, ano em que essa função apresentou seu maior valor.

Apresentada a análise a respeito da função Educação, sua expressividade e comparação com as demais despesas e com o serviço da dívida da União, no próximo tópico é abordada a composição dessa despesa, em termos de subfunções de governo.

3.4.2 Composição da despesa com Educação

Conforme exposto na Tabela 8, a função Educação está dividida, considerando todos os anos da análise, em 33 subfunções. Para o estudo, foram selecionadas as nove subfunções mais representativas, utilizando metodologia específica, detalhada na seção 3.3 (Organização e tabulação dos dados).

Dentre as subfunções selecionadas, as que são típicas da função Educação, conforme a Portaria MOG n.º 42/1999 (BRASIL, 1999), são: Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Profissional, Ensino Superior e Educação de Jovens e Adultos. As subfunções Educação Infantil e Educação Especial, que também são subfunções típicas da Educação, por representarem individualmente, pela mediana, menos de 1,00% do total dessa despesa no período, foram agrupadas com as demais subfunções com essa característica.

No Quadro 5 apresenta-se o significado de cada uma das cinco mais expressivas subfunções típicas da função educação, assim como das demais subfunções selecionadas para a análise, segundo a Portaria MOG n.º 42/1999 comentada, disponibilizada pela Prefeitura Municipal de Manaus (PMM).

Quadro 5 - Significado das subfunções da função Educação utilizadas na análise

Subfunção	Significado
Ensino Fundamental	Compreende as ações que visam proporcionar ensino e formação a crianças e pré-adolescentes, da primeira à oitava séries do ensino regular, independente de sua aptidão física ou intelectual.
Ensino Médio	Compreende as ações que visam assegurar ao jovem uma formação genérica (não voltada especificamente às demandas setoriais da economia e do mercado de trabalho) e o acesso ao ensino superior.
Ensino Profissional	Compreende as ações desenvolvidas no campo do ensino que harmonizam educação e formação do jovem para o mercado de trabalho, habilitando-o como profissional de nível médio para as atividades dos diversos setores da economia, bem como ascender ao ensino superior.
Ensino Superior	Compreende as ações que visam proporcionar habilitação e aperfeiçoamento de nível universitário, objetivando a preparação profissional de alto nível e a pesquisa nos mais variados campos do conhecimento.
Educação de Jovens e Adultos	Compreende as ações que visam proporcionar educação de adolescentes e adultos que não tenham cursado a escola, ou que não tenham terminado seus estudos na idade própria, ou, ainda, que pretendem atualizar, aperfeiçoar ou atualizar, aperfeiçoar ou atualizar seus conhecimentos.
Alimentação e Nutrição	Compreende as ações destinadas a diminuir ou eliminar carências nutricionais, principalmente nas populações de baixa renda, a orientar a população sobre valores nutricionais dos alimentos, e a suprir deficiências alimentares em geral ou de segmentos específicos como crianças em idade escolar, nutrízes e seus infantes.
Administração Geral	Compreende as ações de caráter administrativo, exercidas continuamente, que garantem o apoio necessário à execução de planos e programas de governo. Inclui as concernentes à manutenção de gabinetes de dirigentes do Poder Executivo.
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Compreende as ações destinadas à cobertura de despesas com internações hospitalares e tratamento ambulatorial, incluindo exames de laboratório necessários ao diagnóstico e tratamento de doenças, feitas diretamente pelo aparato da esfera governamental ou através de contratos e convênios com pessoas ou entidades privadas ou pertencentes a outros níveis de governo.
Outros Encargos Especiais	Compreende as ações visando a cobertura de obrigações e encargos governamentais cuja natureza e destinação não permita serem enquadradas em quaisquer das funções ou subfunções anteriores.

Fonte: Adaptado de Prefeitura Municipal de Manaus (PMM, 2009).

Essas subfunções encontram-se listadas na Tabela 16, acompanhadas do percentual que indica a representatividade de cada uma delas em relação ao total despendido com a função Educação em cada um dos anos.

Tabela 16 – Representatividade das despesas por subfunções da função Educação entre os anos de 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

Subfunção	2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Ensino Superior	10,07	52,19%	8,98	49,39%	9,66	50,86%	10,60	47,97%	12,14	46,05%	12,63	43,45%
Ensino Fundamental	2,63	13,60%	0,84	4,61%	1,36	7,15%	2,57	11,65%	3,64	13,81%	1,40	4,81%
Alimentação e Nutrição	1,52	7,88%	0,30	1,65%	1,74	9,15%	1,96	8,85%	1,93	7,34%	1,81	6,24%
Outros Encargos Especiais	0,00	0,00%	4,02	22,11%	1,71	9,03%	1,47	6,65%	3,12	11,83%	1,09	3,77%
Administração Geral	0,17	0,88%	0,28	1,57%	0,39	2,06%	2,09	9,45%	2,19	8,31%	2,31	7,96%
Ensino Profissional	0,98	5,06%	1,03	5,67%	1,18	6,24%	1,25	5,65%	1,44	5,45%	1,92	6,60%
Educação de Jovens e Adultos	0,64	3,34%	0,01	0,05%	0,79	4,14%	0,68	3,06%	0,15	0,58%	0,34	1,16%
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	0,37	1,92%	0,42	2,33%	0,42	2,22%	0,45	2,02%	0,47	1,77%	0,51	1,75%
Ensino Médio	0,18	0,95%	0,24	1,33%	0,41	2,15%	0,19	0,88%	0,26	0,97%	0,70	2,40%
Demais Subfunções	2,73	14,16%	2,05	11,28%	1,33	7,00%	0,84	3,82%	1,03	3,89%	6,36	21,87%
TOTAL	19,30	100,00%	18,18	100,00%	18,99	100,00%	22,10	100,00%	26,36	100,00%	29,07	100,00%

Nota:

As subfunções foram escolhidas através da utilização da mediana. As subfunções agrupadas em “Demais subfunções” apresentavam pela mediana, individualmente menos de 1,00% do total das despesas com a função Educação.

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 12.

As nove subfunções selecionadas têm sua menor representatividade em 2008, com 78,13% e a maior em 2006 com 96,18% do total da despesa com Educação.

No primeiro ano da análise não houve destinação para a subfunção Outros Encargos Especiais. Conforme a Portaria MOG n.º 42/1999 comentada, disponibilizada pela PMM (2009), essa subfunção serve para enquadrar os encargos que não possam ser alocados nas demais subfunções.

A partir da Tabela 16, percebe-se que dentre as subfunções da função Educação, a mais expressiva é a referente ao Ensino Superior. No período da análise sua representatividade variou entre 52,19% em 2003 e 43,45% em 2008. Embora sua representatividade tenha reduzido entre o primeiro e último ano da análise, seu valor financeiro subiu R\$ 2,56 bilhões, ou 25,42%. A variação no total das despesas com Educação no período foi de R\$ 9,77 bilhões, aumento de 50,65%. Significa que o aumento no valor despendido com Ensino Superior equivale a 26,20% do aumento do valor da função Educação no período.

Vale lembrar que, a União, segundo o art. 211 da Constituição Federal de 1988, organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios e financiará as instituições de ensino públicas federais, grande parte dessas instituições inclui o Ensino Superior.

As demais subfunções alternam sua expressividade durante o período de análise. O Gráfico 4 representa o comportamento das outras 8 subfunções entre os anos de 2003 e 2008.

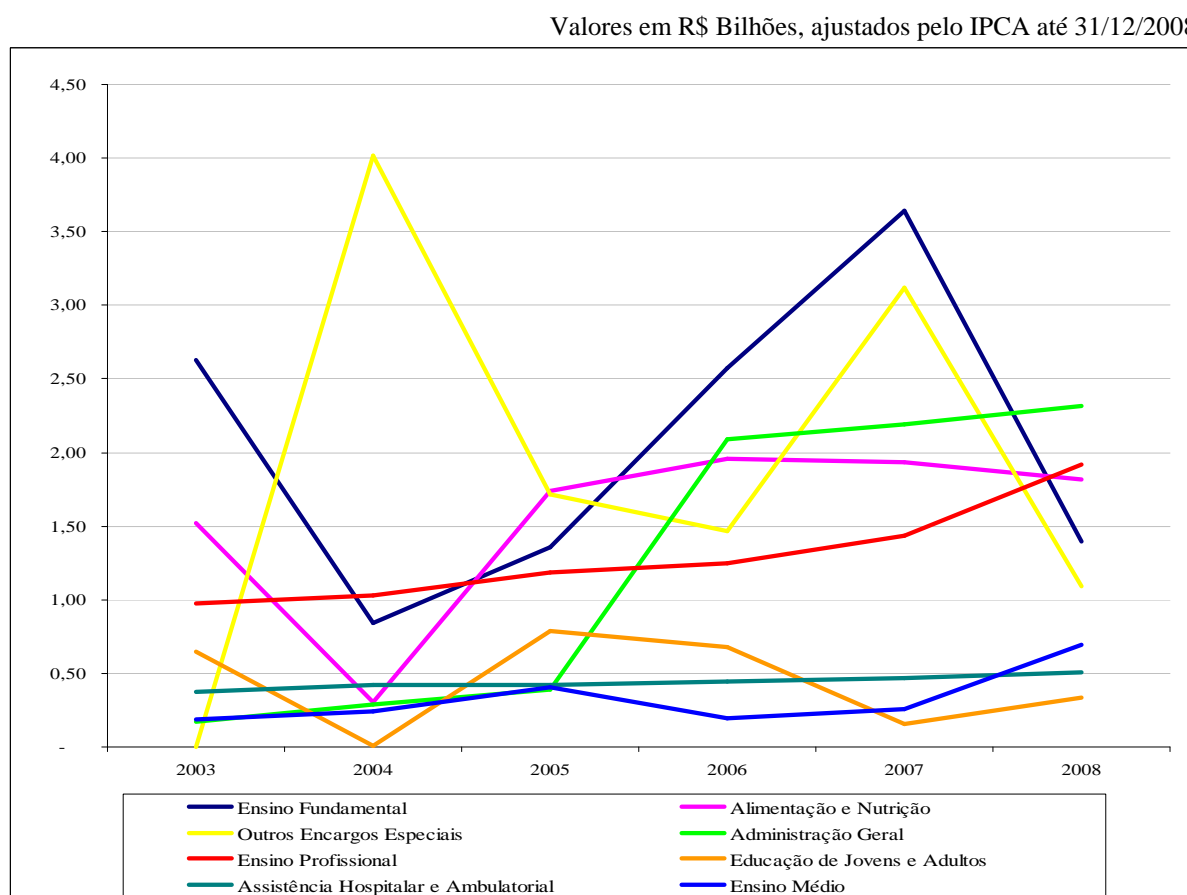


Gráfico 4 – Comportamento das subfunções da função Educação (exceto Ensino Superior e Demais Subfunções)

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 16

Percebe-se, a partir do Gráfico 4 e da Tabela 16, que a subfunção Ensino Fundamental, que era a segunda mais representativa no primeiro ano da análise, apresentou uma redução de 68,06% em seu valor, tornando-se a quarta mais expressiva em 2004. Entre 2004 e 2007, verifica-se que o valor despendido com essa subfunção aumentou 334,26%, tornando-se novamente a segunda mais expressiva. No último ano da análise, houve nova queda, a subfunção Ensino Fundamental passou a ser a quinta mais expressiva, a redução foi de 61,57% em seu valor. A maior representatividade, em relação ao utilizado com a função Educação, foi de 13,81% no ano de 2007, e a menor foi a de 2004 com 4,61%.

Importante ressaltar que quanto ao Ensino Fundamental, a Lei n.º 9.394/1996 (BRASIL, 1996), conhecida como Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), estabelece que:

Art. 11 Os Municípios incumbir-se-ão de:

[...]

V - oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Portanto, a destinação de recursos para a educação infantil e ensino fundamental é de responsabilidade dos Municípios, sendo complementada pelos Estados e pela União.

A terceira subfunção mais expressiva no primeiro ano da análise foi Alimentação e Nutrição, com R\$ 1,52 bilhões. Para o ano seguinte, ela apresentou redução de 80,23%, passando a ser a sétima mais representativa. Entre 2004 e 2005 o valor aumentou R\$ 1,43 bilhões, ou 447,56%, chegando a representar em 2005 a segunda subfunção mais expressiva da função Educação. Nos três anos finais da análise apresentou valores entre R\$ 1,96 bilhões e R\$ 1,81 bilhões, ficando entre a quarta e quinta subfunções mais expressivas. A subfunção Alimentação e Nutrição apresentou, em relação ao utilizado com Educação, maior representatividade em 2005, com 9,15% e a menor em 2004 com 1,65%.

A quarta subfunção mais expressiva em 2003 foi Ensino Profissional com R\$ 0,98 bilhões, representando 5,06% do valor utilizado na função Educação. Durante o período de análise essa subfunção apresentou aumento em todos os anos. Em 2008 o valor da subfunção Ensino Profissional passou a ser de R\$ 1,92. O aumento durante o período de análise foi de 96,34%. Sua maior representatividade (6,60%) ocorreu em 2008 e a menor (5,06%) em 2003.

A quinta subfunção mais expressiva no primeiro ano da análise foi Educação de Jovens e Adultos, com R\$ 0,64 bilhões. Durante o período de análise, foi a subfunção mais instável, devido a grande oscilação de valores. Em 2004, apresentou redução de 98,55% em relação a 2003. No ano seguinte, o aumento foi de 8.319,86%, seu valor passou a ser de R\$ 0,79 bilhões, o maior valor destinado a essa subfunção no período. Entre 2006 e 2007 houve redução de 80,63%. Em 2008, ocorreu aumento de 122,09%, o valor passou a ser de R\$ 0,34 bilhões, apesar do aumento no último ano, o valor em 2008 foi 46,87% inferior ao do primeiro ano e 56,95% inferior ao valor obtido no ano de 2005, quando ocorreu a maior destinação para essa subfunção. Sua maior representatividade, em relação ao utilizado com a função Educação, foi de 4,14% no ano de 2005, e a menor foi a de 2004 com 0,05%.

Assistência Hospitalar e Ambulatorial é a sexta subfunção mais expressiva em 2003. No período de análise, essa foi a subfunção mais estável. Apresenta aumento de valor em todos os anos. A diferença entre o ano de 2003 e 2008, menor e maior valor, respectivamente, foi de R\$ 0,14 bilhões, um aumento de 33,23%. No último ano, foi a oitava subfunção mais expressiva. A subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial apresentou, em relação ao utilizado com Educação, maior representatividade em 2004, com 2,33% e a menor em 2008 com 1,75%.

A sétima subfunção mais expressiva em 2003 foi Ensino Médio. Entre os anos de 2003 e 2005 seu valor aumentou 122,22%. Em 2006, apresentou redução de 52,37%, seu valor passou a ser de R\$ 0,19 bilhões. A partir desse ano, houve aumento no valor utilizado com essa subfunção em todos os anos da análise. Em 2008 o valor chegou a R\$ 0,70 bilhões, aumento de 259,05%. A subfunção Ensino Médio apresentou, em relação ao utilizado com Educação, maior representatividade em 2008, com 2,40% e a menor em 2006 com 0,88%.

Assim como para o Ensino Fundamental, a LDB (BRASIL, 1996), também disciplina o oferecimento do Ensino Médio: “Art. 10. Os Estados incumbir-se-ão de: [...] VI - assegurar o ensino fundamental e oferecer, com prioridade, o ensino médio”. Portanto, a destinação de recursos para o Ensino Fundamental e para o Ensino Médio é de responsabilidade dos Estados, sendo complementada pela União.

A Administração Geral foi a oitava subfunção mais expressiva em 2003. Apresentou aumento em todos os anos, sendo o mais significativo o ocorrido entre 2005 e 2006, passando de R\$ 0,39 bilhões para R\$ 2,09 bilhões, 433,53% superior ao ano anterior. A variação total entre o primeiro e o último ano da análise foi de 1.259,56%, passando de R\$ 0,17 bilhões em 2003 para R\$ 2,31 bilhões em 2008. Sua maior representatividade, em relação ao utilizado com a função Educação, foi de 9,45% no ano de 2006, e a menor foi a de 2003 com 0,88%.

Para permitir a visualização do quanto cada uma das subfunções típicas da Educação, selecionadas para análise, representaram do total despendido com essas subfunções, foi elaborado o Gráfico 5.

Por meio do Gráfico 5, verifica-se que a subfunção Ensino Superior representa em todos os anos mais de 68,87% do valor destinado as subfunções típicas, mais representativas da função Educação. Sua variação no período de análise foi de 17,46%, sendo que o ano em que obteve maior representatividade foi em 2004 e a menor foi em 2007.

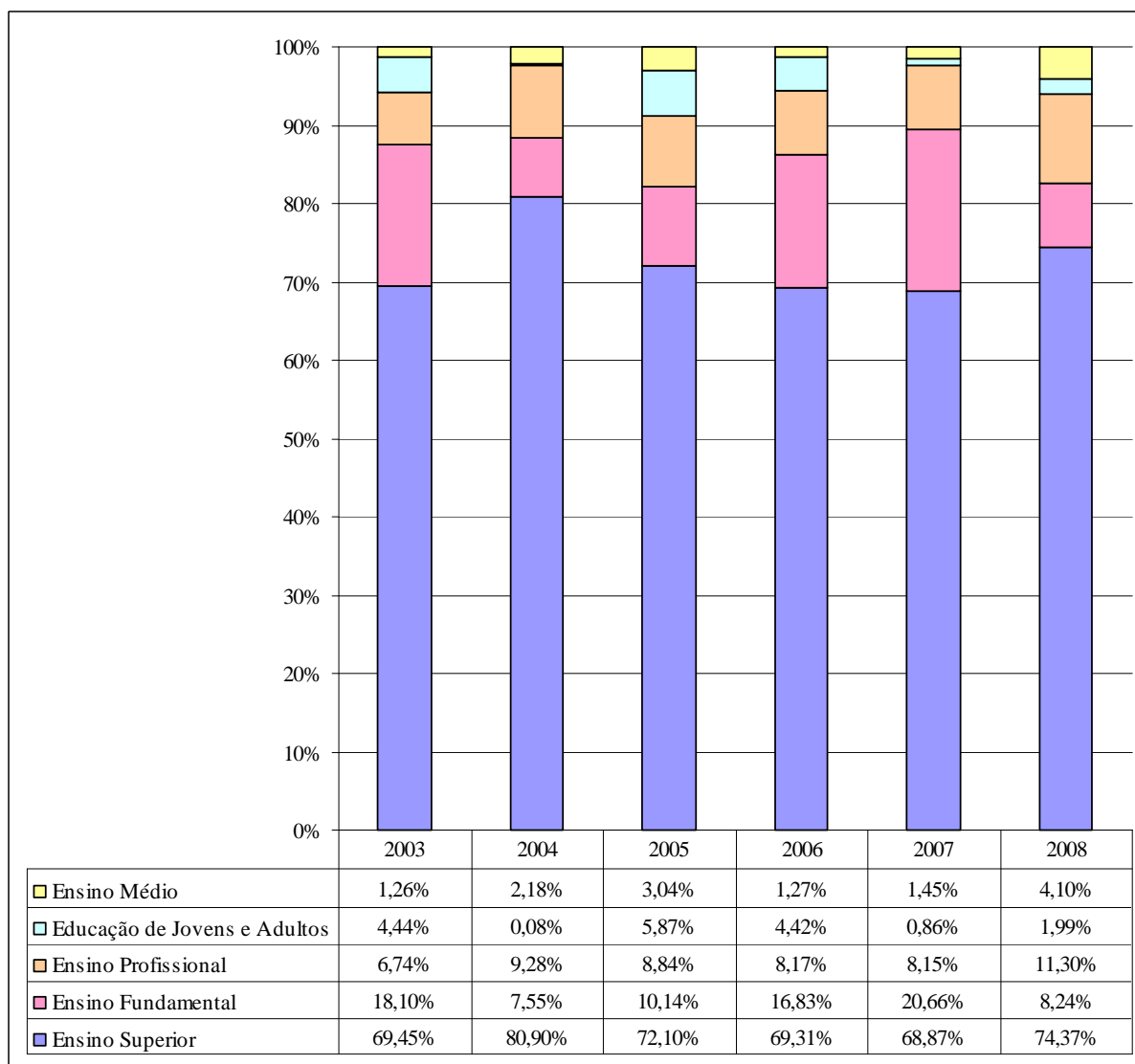


Gráfico 5 – Representatividade das cinco subfunções típicas da função Educação entre os anos de 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 16.

A subfunção Educação de Jovens e Adultos foi a que obteve maior variação no período analisado. Em 2004 apresentou 0,08%, sua menor representatividade, em relação às subfunções típicas analisadas. Sua maior representatividade ocorreu no ano seguinte com 5,87%.

O Ensino Médio representou a segunda maior variação. Seus valores oscilaram entre 1,26% em 2003 e 4,10% em 2008, o aumento foi de 224,47%. A subfunção Ensino Fundamental, em relação às subfunções típicas analisadas, apresentou variação de 173,49%, apresentando maior representatividade em 2007, com 20,66% e a menor, 7,55%, em 2004. A variação da subfunção Ensino Profissional foi de 67,75%, oscilando entre 6,74% em 2003 e 11,30% em 2008. Constata-se, a partir do Gráfico 4, que embora a subfunção Ensino Superior tenha apresentado a menor variação no período em relação às demais subfunções típicas

analisadas, essa subfunção sozinha, representa mais que o dobro das demais subfunções típicas agrupadas.

No próximo tópico são realizadas considerações sobre a evolução das despesas com a função Educação entre os anos de 2003 e 2008.

3.4.3 Evolução das despesas com Educação

Para a verificação da evolução das despesas com a função Educação no período de análise foram utilizados os valores originais, àqueles que constavam nos demonstrativos utilizados, e os valores ajustados monetariamente. Na Tabela 17 consta o conjunto de dados utilizados para a análise.

Tabela 17– Valores para análise da evolução das despesas com Educação no período entre 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões

Receitas, Despesas e Serviço da Dívida		2003	2004	2005	2006	2007	2008
Subtotal das Receitas	O*	528,25	552,83	653,99	789,69	873,11	981,57
	A*	716,59	691,52	767,11	887,19	945,02	1.010,11
Subtotal das Despesas	O*	493,40	543,76	606,93	806,88	849,02	981,09
	A*	669,32	680,18	711,92	906,50	918,94	1.009,62
Serviço da Dívida	O*	145,26	145,98	139,09	272,08	237,41	281,40
	A*	197,05	182,60	163,15	305,67	256,96	289,58
Funções							
Educação	O*	14,23	14,53	16,19	19,67	24,35	28,25
	A*	19,30	18,18	18,99	22,10	26,36	29,07
Encargos Especiais	O*	231,01	238,26	257,66	401,71	382,04	464,49
	A*	313,37	298,03	302,23	451,31	413,50	478,00
Previdência Social	O*	145,48	165,51	188,51	212,97	234,37	258,59
	A*	197,34	207,03	221,11	239,26	253,68	266,11
Saúde	O*	27,17	32,97	36,48	40,58	45,72	50,14
	A*	36,86	41,24	42,79	45,59	49,49	51,60
Subfunções							
Ensino Superior	O*	7,43	7,18	8,23	9,43	11,21	12,27
	A*	10,07	8,98	9,66	10,60	12,14	12,63
Ensino Fundamental	O*	1,94	0,67	1,16	2,29	3,36	1,36
	A*	2,63	0,84	1,36	2,57	3,64	1,40
Ensino Profissional	O*	0,72	0,82	1,01	1,11	1,33	1,86
	A*	0,98	1,03	1,18	1,25	1,44	1,92
Educação de Jovens e Adultos	O*	0,47	0,01	0,67	0,60	0,14	0,33
	A*	0,64	0,01	0,79	0,68	0,15	0,34
Ensino Médio	O*	0,14	0,19	0,35	0,17	0,24	0,68
	A*	0,18	0,24	0,41	0,19	0,26	0,70

Notas: *O - valores originais; A - valores ajustados pelo IPCA

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 5, 7, 9 e 12.

A partir dos valores originais e ajustados referentes a função Educação, chega-se ao Gráfico 6.

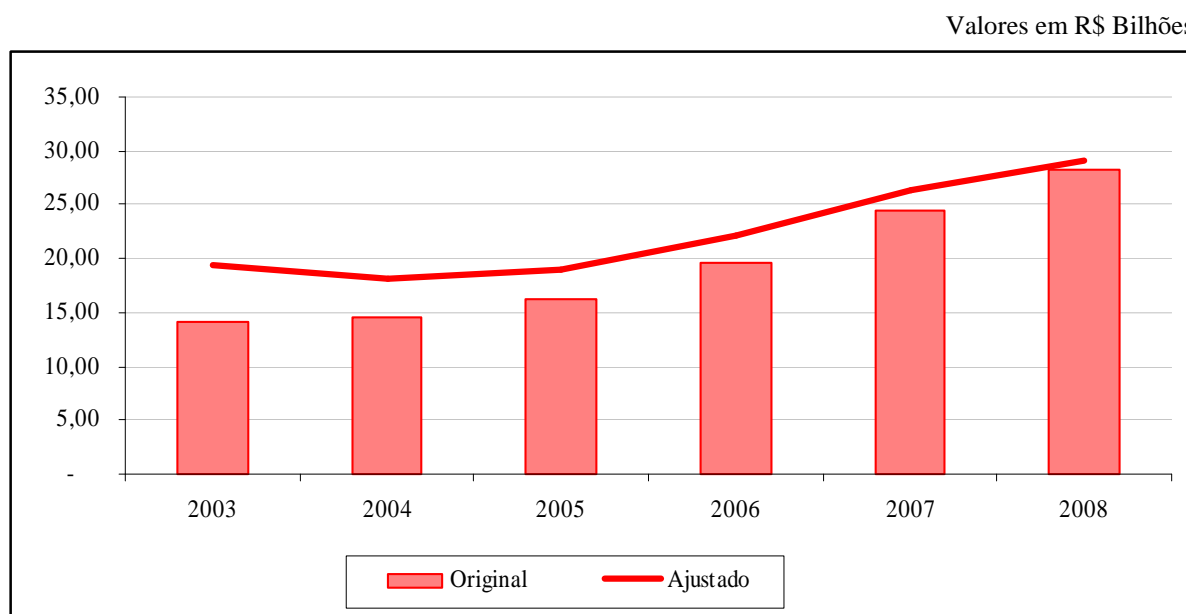


Gráfico 6 – Evolução da despesa com Educação entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 17.

A partir do Gráfico 6, percebe-se que em relação aos valores originais a função Educação apresentou aumento em todos os anos. O valor no ano inicial da análise era de R\$ 14,23 bilhões, e no último ano de R\$ 28,25 bilhões. Constata-se assim que, a partir dos valores originais, o utilizado com as despesas em Educação no último ano foi o quase o dobro do primeiro ano.

Após o ajuste monetário, verifica-se que a função Educação não apresenta um aumento constante. Entre os anos de 2003 e 2004, ocorreu decréscimo no valor despendido com essa despesa. A partir de 2005 ocorre aumento no valor utilizado com Educação, chegando aos R\$ 29,07 bilhões em 2008. Considerando os valores ajustados a despesa com Educação em 2003 foi de R\$ 19,30 bilhões. O aumento ocorrido no período, segundo os valores ajustados, foi de 50,65%.

A) Evolução das despesas com Educação em relação à evolução dos subtotais de receita e despesa e serviço da dívida da União

A partir do Gráfico 7, é possível visualizar a evolução dos valores: Subtotal das Receitas, que representa o total de receitas exceto as com Operações de Crédito; Subtotal das Despesas, que apresenta o total de despesas exceto as com Amortização da Dívida para

Refinanciamento; e Serviço da Dívida, somatório dos Juros e Encargos e Amortização da Dívida.

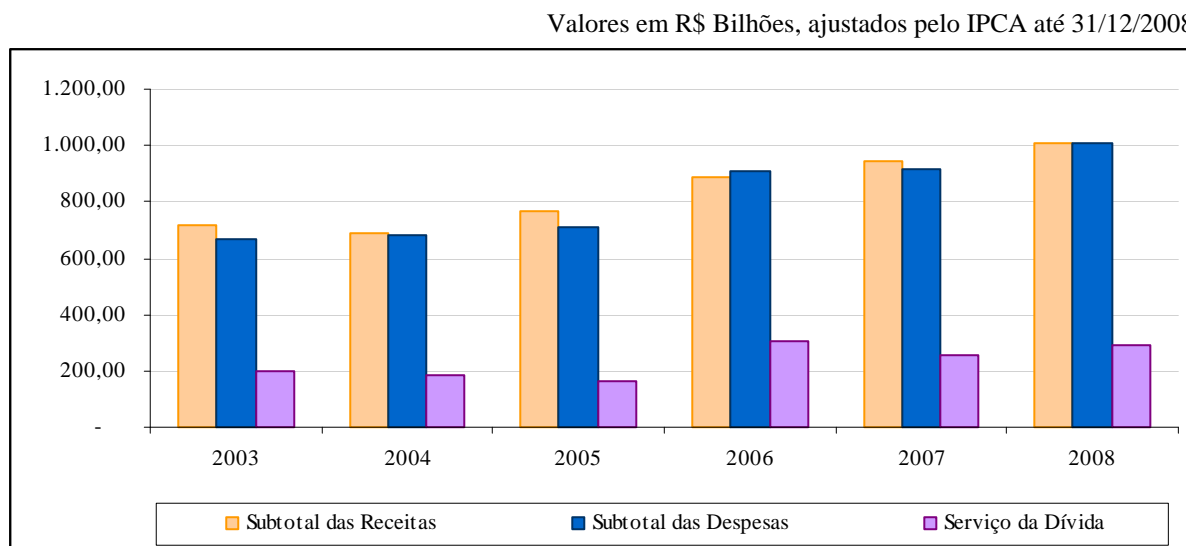


Gráfico 7 - Evolução do Subtotal das Receitas, Despesas e Serviço da Dívida entre 2003 e 2008.

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 17.

A partir da Tabela 17, percebe-se que o Subtotal das Receitas apresenta, pelos seus valores originais, crescimento constante. Contudo no Gráfico 7, com os valores ajustados, verifica-se que entre 2003 e 2004 ocorreu decréscimo no valor do Subtotal das Receitas. A variação entre os anos de 2003 e 2008 a partir dos valores originais foi de 85,81%, e considerando os valores ajustados foi de 40,96%. O Subtotal das Despesas apresenta aumento constante, tanto na análise com valores originais, quanto na realizada a partir dos valores ajustados. O aumento entre 2003 e 2008, pelos valores originais foi de 98,84%, enquanto pelos valores ajustados foi de 50,84%. No ano de 2006 o valor do Subtotal das Despesas foi superior ao Subtotal das Receitas.

O valor utilizado para pagamento do Serviço da Dívida, na análise com os valores originais apresenta pequeno decréscimo entre o ano de 2003 e 2005. Em 2006, na análise com os valores ajustados, apresentou seu maior valor, enquanto na análise com valores originais o maior valor ocorreu em 2008. A variação entre os anos de 2003 e 2008 a partir dos valores originais foi de 93,72%, e considerando os valores ajustados foi de 46,96%.

Comparando-se os Gráficos 6 e 7 constata-se que assim como a Educação, o Subtotal das Despesas apresentou aumento acima de 50,00%, enquanto o Subtotal das Receitas e o Serviço da Dívida aumentaram 40,96% e 46,96%, respectivamente. A variação ocorrida nos valores referentes à Educação e Subtotal das Despesas foi superior a ocorrida com o Subtotal das Receitas, nas duas análises.

A inflação no período, tendo como base o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), foi de 35,65%, como demonstrado na Tabela 11. Verifica-se, assim que os valores ajustados da Educação, do Subtotal de Receitas e Despesas e do Serviço da Dívida, foram superiores a inflação do período.

B) Evolução das despesas com Educação em relação à evolução das três funções mais expressivas

Com o objetivo de verificar se o comportamento apresentado pelas despesas com a função Educação ocorreu com outras funções, foi realizada a mesma análise para as três funções mais representativas em todos os anos da análise, a saber: Encargos Especiais, Previdência Social e Saúde.

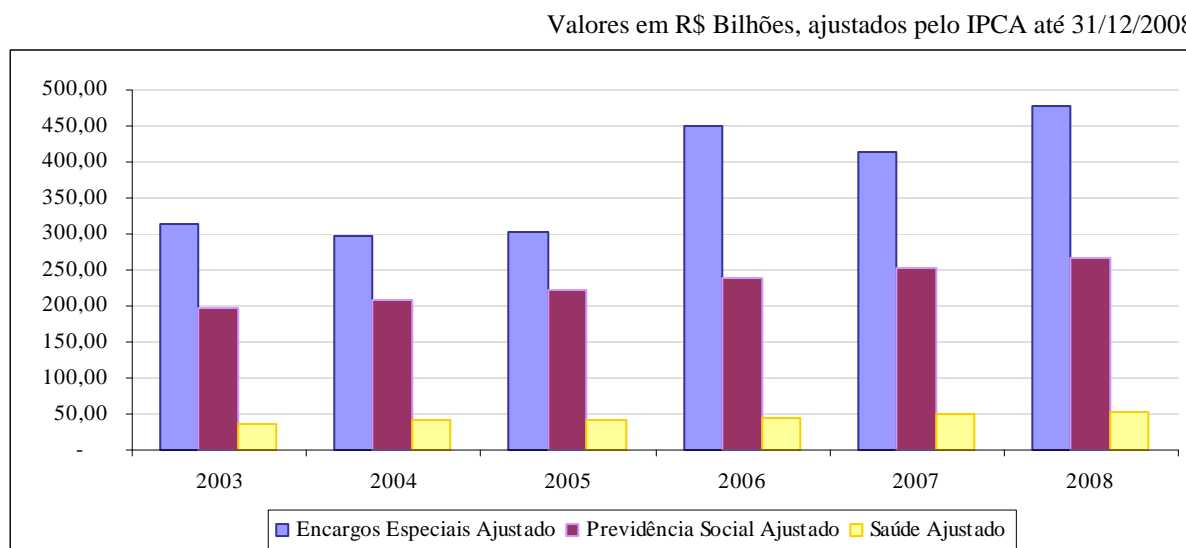


Gráfico 8 - Evolução da despesa com Encargos Especiais, Previdência Social e Saúde entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 17.

A partir da Tabela 17, percebe-se que a função Encargos Especiais, pela análise a partir de seus valores originais, apresentou aumento discreto entre os anos de 2003 e 2005. No ano seguinte, essa função apresentou crescimento superior a R\$ 100,00 bilhões. Em 2007 apresentou um ligeiro decréscimo e em 2008 voltou a subir. O valor de 2008 foi o dobro do utilizado em 2003.

Em relação aos valores ajustados, como consta no Gráfico 8, verifica-se que ao invés de ocorrer aumento entre os dois primeiros anos, houve um ligeiro decréscimo. A diferença entre os valores despendidos como essa função entre os anos de 2006 e 2007 é mais acentuada na análise a partir dos dados ajustados do que na elaborada a partir dos dados originais. A

função Encargos Especiais, em seus valores ajustados, apresentou no ano de 2008, valor 52,54% superior ao de 2003.

A função Previdência Social apresenta aumento constante, tanto na análise com valores originais, quanto na realizada a partir dos valores ajustados. A partir dos valores originais, verifica-se que o aumento de 2003 para 2008, foi de 77,75%. O aumento apresentado pelos valores ajustados foi bastante próximo a 34,84%, no mesmo período.

Assim como ocorre com a função Previdência Social, a função Saúde também apresenta aumento constante nas duas análises. A variação entre os anos de 2003 e 2008 a partir dos valores originais foi de 84,51%, e considerando os valores ajustados foi de 39,97%.

Constata-se que a função Educação, assim como a de Encargos Especiais apresentaram, em relação aos valores ajustados cerca de 50,00% de aumento, enquanto a Previdência Social obteve aumento de 34,84% e a Saúde 39,97%. Sabendo-se que a inflação no período (IPCA), foi de 35,65%, significa dizer que as funções Educação, Encargos Sociais e Saúde obtiveram aumento superior ao da inflação do período, enquanto o aumento da Previdência ficou abaixo da inflação.

C) Evolução das cinco mais expressivas subfunções típicas da Educação

Para permitir a visualização de como cada uma das cinco mais expressivas subfunções típicas da Educação auxiliaram na evolução dessa função, foi elaborado o Gráfico 9.

A partir da Tabela 17, percebe-se que a subfunção Ensino Superior, com exceção do ano de 2004, apresentou crescimento em todos os anos nas duas análises. Sua variação entre os dois anos limites da análise, pelo valor original, foi de 65,31% e pelo valor ajustado foi de 25,40%. Essa subfunção foi a mais expressiva durante o período, é responsável por 26,18% da variação apresentada pela função Educação, com seus valores ajustados.

Dentre as demais subfunções a que teve evolução mais linear, tanto na análise com valores originais, quanto com valores ajustados foi Ensino Profissional. Essa subfunção apresenta crescimento constante no período. A variação obtida na análise com os valores originais foi de 158,82%, e na com valores ajustados foi de 96,34%. É responsável por 9,63% do aumento obtido na despesa Educação, com valores ajustados.

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008

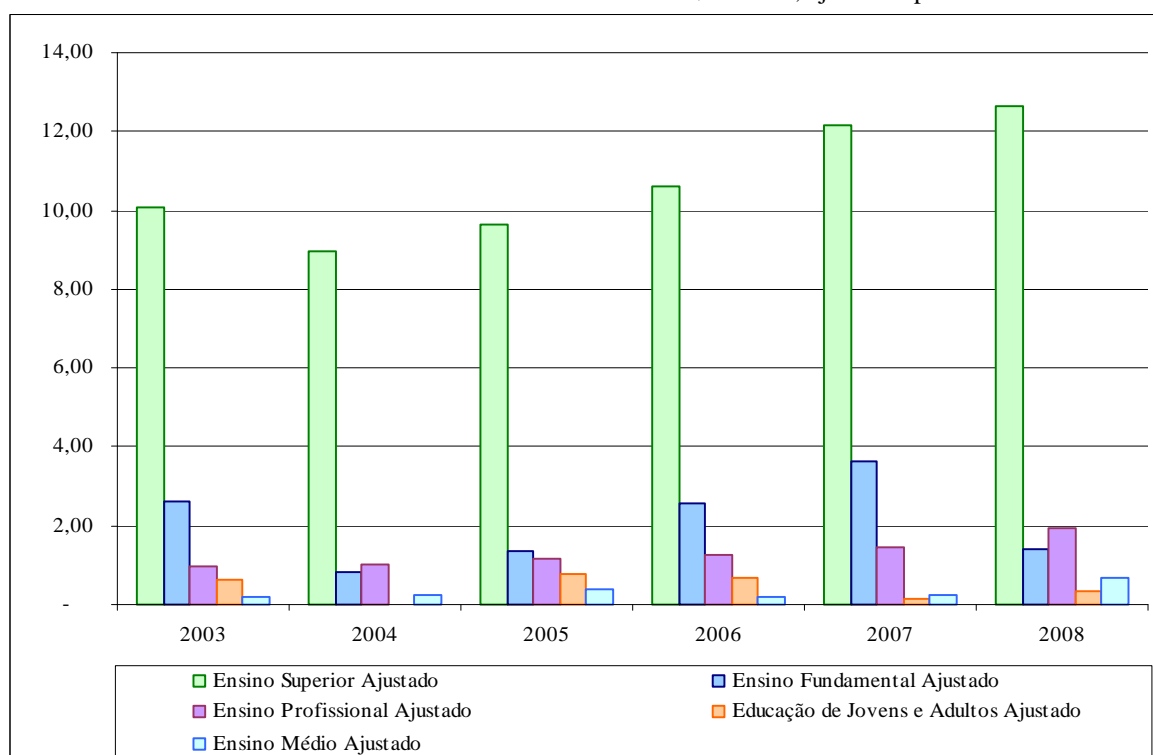


Gráfico 9 – Evolução das cinco mais expressivas subfunções típicas da função Educação entre 2003 e 2008
 Fonte: Elaborado a partir da Tabela 17.

No primeiro ano da análise, a subfunção Ensino Fundamental, apresentou valor despendido, antes do ajuste, de R\$ 1,94 bilhões, depois do ajuste R\$ 2,63 bilhões. No ano seguinte apresentou redução significativa, para nos anos seguintes voltar a crescer. Seu maior valor, pelas duas análises, ocorreu em 2007, onde apresentou, em valores originais, R\$ 3,36 bilhões, e em valor ajustado R\$ 3,64 bilhões. No último ano da análise voltou a ter redução. Sua variação entre o primeiro e último anos da análise foi de -29,74%, para os valores originais e de -46,70%, para os valores ajustados.

A subfunção Educação de Jovens e Adultos foi a que apresentou maior oscilação de valores. A variação entre os dois primeiros anos da análise foi de -98,43%, na análise com os valores originais e -98,55% com os valores ajustados. No ano seguinte essa subfunção alcançou seu maior valor, pelas duas análises, onde apresentou, em valores originais, R\$ 0,67 bilhões, e em valor ajustado R\$ 0,79 bilhões. Em 2006 e 2007, apresentou nova redução. Em relação aos valores originais, o acumulado dessa redução foi de -79,01%, e de -80,63% a partir dos valores ajustados. No ano final, verifica-se novo aumento, chegando a R\$ 0,33 bilhões, em valores originais e, R\$ 0,34 bilhões em valores ajustados. A variação total entre o primeiro e o último ano da análise, foi de -30,79%, considerando os valores originais e de -47,49%, com os valores ajustados.

A subfunção Ensino Médio apresentou aumento de 157,00%, em valores originais, entre os anos de 2003 e 2005, e de 122,22% em valores ajustados. Em 2006, verifica-se redução de -50,28%, considerando os valores originais e -52,37% em valores ajustados. Entre 2006 e 2008 ocorreu novo aumento, o valor da subfunção passou a ser de R\$ 0,68 bilhões, em valores originais e, R\$ 0,70 bilhões em valores ajustados. A variação entre 2003 e 2008 foi de, 400,92%, considerando os valores originais e de 280,00% a partir dos valores ajustados. Com isso, foi responsável por 5,25% do aumento obtido na despesa Educação, com valores ajustados.

A partir da análise das cinco subfunções típicas mais expressivas constata-se que, as subfunções Ensino Superior, Ensino Profissional e Ensino Médio, apresentaram variação positiva de seus valores, contribuindo para o aumento no valor das despesas com a função Educação. As subfunções Ensino Fundamental e Educação de Jovens e Adultos, apresentaram redução no período de análise. Como evidenciado anteriormente, a inflação no período, utilizando-se o IPCA foi de 35,65%. Percebe-se que entre as subfunções típicas que apresentaram aumento, somente Ensino Superior ficou abaixo da inflação.

D) Evolução das despesas com Educação em relação ao Produto Interno Bruto

Para permitir a visualização da evolução da função Educação no Governo Federal em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), foi elaborada a Tabela 18. O PIB, segundo o IBGE (2009c) é “um indicador que mede a produção de um país. Ele permite examinar o desempenho da economia do país com detalhes. O PIB leva em conta três grupos principais: a agropecuária, a indústria e os serviços”.

Tabela 18 – Valores para análise da evolução da Educação no Governo Federal em relação ao PIB entre os anos de 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
PIB	2.306,03	2.428,57	2.518,67	2.662,38	2.811,55	2.973,74
Educação	19,30	18,18	18,99	22,10	26,36	29,07
% Educação em relação ao PIB	0,84%	0,75%	0,75%	0,83%	0,94%	0,98%

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 13 e adaptado de BC (2009).

A partir da Tabela 18, percebe-se que o PIB aumentou em todos os anos. A menor representatividade da Educação em relação ao PIB ocorreu nos anos de 2004 e 2005 e foi de 0,75%. Antes disso, em 2003, a representatividade foi de 0,84%. O valor da função Educação voltou a representar mais de 0,84% do PIB em 2007, com 0,94% e no último ano da análise

chegou a 0,98%. Entre o primeiro e último ano da análise, o PIB aumentou em R\$ 667,71 bilhões, ou seja, 28,96%. Nesse mesmo período o valor despendido com a função Educação aumentou 50,65%, ou R\$ 9,77 bilhões. Constatase assim que, o crescimento em termos percentuais da Educação foi superior ao do PIB. No “Apêndice B” consta a análise da consolidação das contas nacionais (somatório das despesas dos Municípios, Estados e União) referentes à Educação, em relação ao PIB, para os anos entre 2003 e 2008.

Dando seqüência ao estudo, o próximo tópico é dedicado a observações acerca da aplicação mínima constitucional na função Educação, no período de análise.

3.4.4 Observação da aplicação mínima constitucional na função Educação

Para a análise da aplicação mínima constitucional todos os dados foram extraídos do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) de cada um dos anos do estudo, conforme demonstra a Tabela 10, da seção 3.3 (Organização e tabulação dos dados). Os valores referentes às despesas consideradas para apuração dos limites constitucionais de aplicação em Educação são diferentes dos totais apresentados em cada um dos anos na função Educação. Essa diferença é justificada na LDB (BRASIL, 1996), em seus artigos 70 e 71, nos quais consta o que deve ou não ser considerado como despesa para manutenção e desenvolvimento do ensino.

Para a observação da aplicação mínima constitucional na função Educação no período de análise foram utilizados os valores originais, àqueles que constavam nos demonstrativos utilizados, e os valores ajustados monetariamente. Na Tabela 19 consta o conjunto de dados utilizados para a análise.

Não constam na Tabela 19, para os anos de 2007 e 2008, valores para cálculo do limite mínimo de aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental. Isto por que, entrou em vigor no ano de 2007 o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), que deixou de exigir esse limite de aplicação mínima pela União. O fundo em vigor até então era o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF).

Tabela 19 – Dados originais e ajustados monetariamente para verificação da aplicação mínima constitucional para o período entre 2003 e 2008

		Valores em R\$ Bilhões					
		2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas consideradas para apuração do limite constitucional (RCALC)	O*	29,43	31,43	58,08	64,18	94,70	101,31
	A*	39,92	39,31	68,13	72,10	102,50	104,26
Despesas consideradas para apuração do limite constitucional (DCALC)	O*	10,36	12,39	12,14	17,10	17,51	19,15
	A*	14,06	15,50	14,24	19,21	18,96	19,71
Aplicação mínima constitucional – 18,00%		35,22%	39,44%	20,90%	26,64%	18,49%	18,90%
Valor de referência para cálculo do limite mínimo de aplicação em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental		10,83	7,08	12,26	12,98	-	-
Despesas consideradas para apuração do limite mínimo de aplicação em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental		3,52	2,66	5,08	5,77	-	-
Aplicação mínima em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental – 30,00%		32,52%	37,62%	41,40%	44,42%	-	-

Notas: *O - valores originais; A - valores ajustados pelo IPCA

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 10 e 12.

A partir da Tabela 19, constata-se que a variação, pelos valores originais, das receitas consideradas para apuração do limite constitucional (RCALC), foi de 244,28% entre o primeiro e o último ano da análise. Após o ajuste dos valores verifica-se que o aumento foi de 161,18%. Em relação às despesas consideradas para apuração do limite constitucional (DCALC), percebe-se que o aumento quando considerados os valores originais, foi de 84,74% e após o ajuste de 40,18%. Enquanto após o ajuste o aumento no valor das RCALC foi de R\$ 64,34 bilhões, o das DCALC foi de R\$ 5,65 bilhões, ou seja, o acréscimo no valor das RCALC foi 11,39 vezes maior do que o ocorrido nas DCALC.

A) Análise do cumprimento da aplicação mínima constitucional segundo o art. 212 da Constituição Federal de 1988

No Gráfico 10, pode-se verificar o cumprimento do limite estabelecido no art. 212 da Constituição Federal de 1988. Este artigo determina que a União aplique anualmente pelo menos dezoito por cento da receita obtida com os impostos em despesas para MDE.

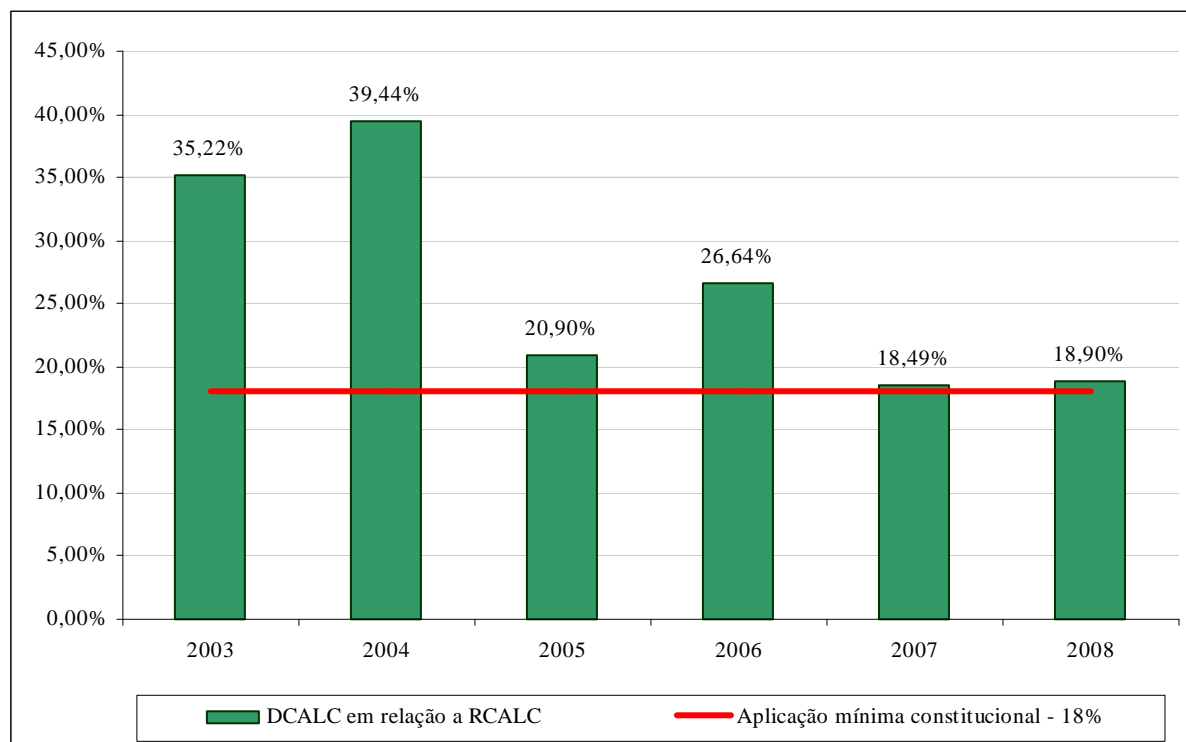


Gráfico 10 – Análise da aplicação mínima constitucional, segundo o limite de 18,00% para o período entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 19.

A partir do Gráfico 10, percebe-se que a União cumpriu o limite de aplicação de 18,00% da receita obtida com os impostos em despesas para MDE. Os anos em que verifica-se os maiores percentuais são: 2004 com 39,44%; 2003 com 35,22% e 2006 com 26,64%. Nos dois últimos anos da análise, a aplicação em MDE ficou bastante próxima do limite mínimo, com 18,49% em 2007 e 18,90% em 2008.

O Tribunal de Contas da União (TCU) emite todos os anos um documento chamado Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República. Esse relatório avalia as contas apresentadas pelo Governo Federal no ano anterior. Nos relatórios emitidos sobre a prestação de contas do Governo Federal para os anos de 2003 a 2008, os valores apurados para verificação da aplicação do limite de 18,00%, foram diferentes dos apresentados nos relatórios do Governo Federal, exceto em 2005 e 2008.

Tabela 20 – Percentuais referentes a aplicação mínima constitucional de 18,00%, segundo apuração do TCU para os anos entre 2003 e 2008

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Aplicação mínima constitucional – 18,00%	32,73%	20,87%	20,90%	25,14%	18,99%	18,90%

Fonte: Elaborado a partir dos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República emitidos pelo TCU (2004, p. 122), (2005, p. 159), (2006, p. 94), (2007, p. 136), (2008, p. 191) e (2009, p. 326).

No Gráfico 11, evidencia-se a diferença entre as apurações realizadas pelo Governo Federal e pelo TCU.

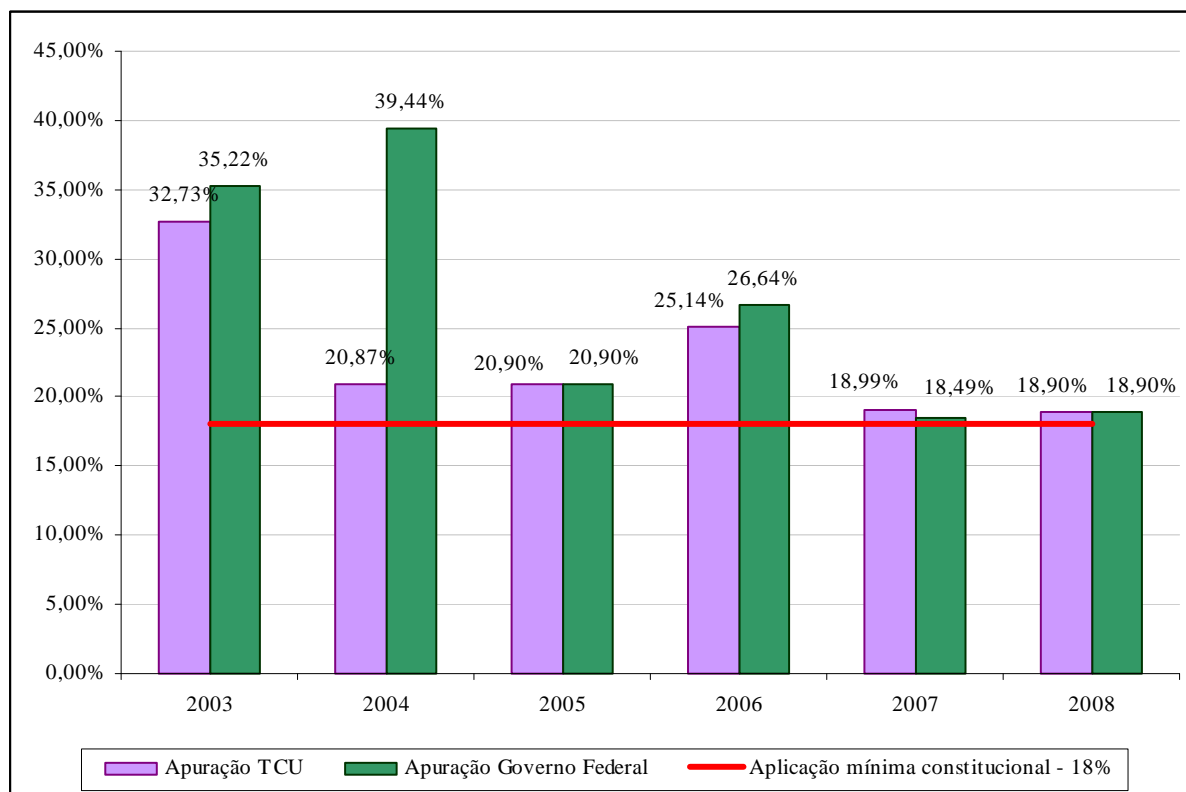


Gráfico 11 – Diferença entre a apuração do limite de 18,00% entre o Governo Federal e o TCU entre 2003 e 2008.

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 19 e 20.

A partir do Gráfico 11, percebe-se que no ano de 2004 a diferença entre as duas apurações foi bastante significativa. Segundo o TCU o percentual utilizado para aplicação em MDE foi de 20,87% e o apurado pelo Governo foi de 39,44%. A diferença entre os dois valores é de 88,97%. Os outros anos em que houve divergência entre as apurações foram: 2003, diferença de 7,60%; 2006, diferença de 5,96%; e 2007 com diferença de 2,70%. Importante salientar, que o ente que apurou o maior percentual em 2007 foi o TCU. Apesar das diferenças, constata-se que as duas apurações demonstram que o Governo Federal atendeu o limite de 18,00% constante do art. 212 da Constituição Federal de 1988.

Essa diferença nos valores ocorre devido à utilização de metodologias de cálculo diferentes. O TCU em todos os anos em que apurou diferença solicitou para que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável pela apuração do limite no âmbito da União, modificasse o método de cálculo visando atender corretamente todos os ditames da legislação pertinente.

B) Análise do cumprimento da aplicação mínima em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Em relação ao limite de aplicação mínima em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental, também há divergências entre os valores divulgados pelo Governo Federal e pelo TCU. Na Tabela 21, constam os percentuais apurados pelo TCU.

Tabela 21 - Percentuais referentes a aplicação mínima de 30,00% em EAeEF, segundo apuração do TCU para os anos entre 2003 e 2008

	2003	2004	2005	2006
Aplicação mínima em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental – 30,00%	21,81%	25,20%	29,67%	29,20%

Fonte: Elaborado a partir dos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República emitidos pelo TCU (2004, p. 124), (2005, p. 162), (2006, p. 95) e (2007, p. 137).

No Gráfico 12, verifica-se o cumprimento do limite estabelecido no ADCT n.º 60 com redação determinada pela Emenda Constitucional (EC) n.º 14/1996, que vigorou até 2006. Nele constava a determinação para que a União aplicasse ao menos trinta por cento dos recursos determinados pela Constituição Federal de 1988 com a erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental.

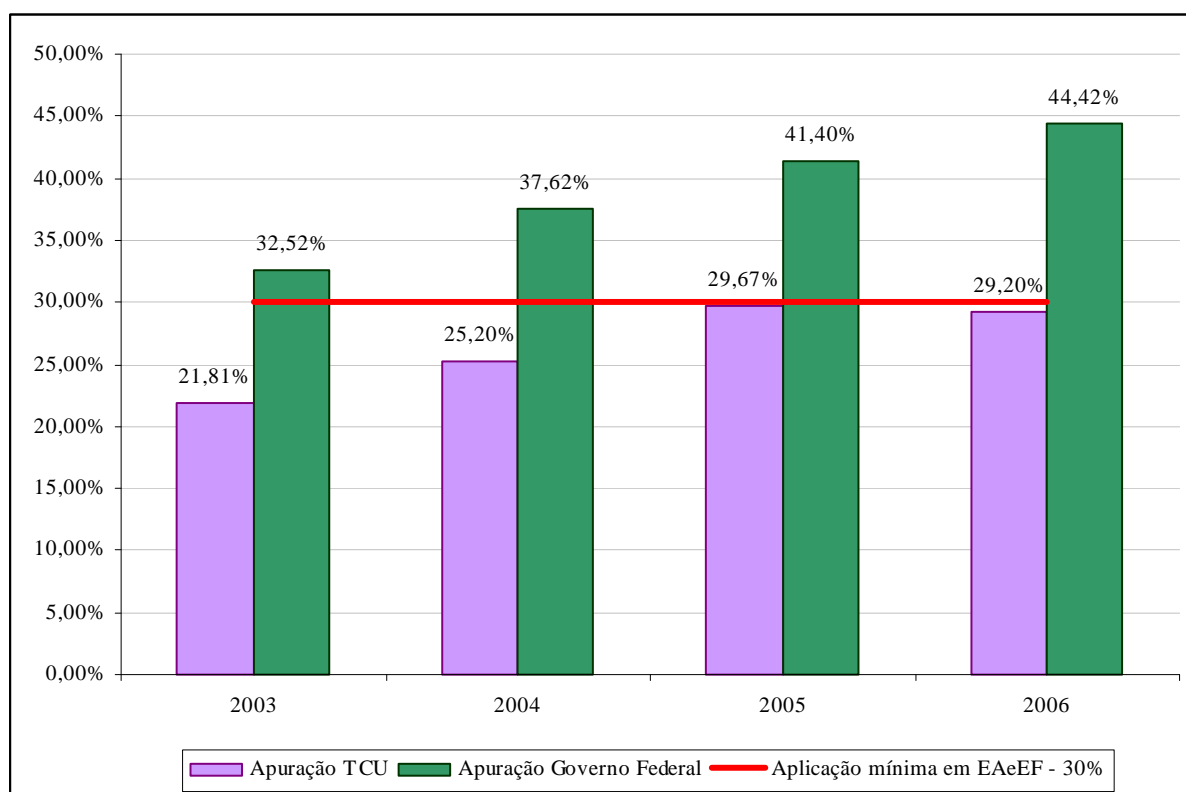


Gráfico 12 - Diferença entre a apuração do limite de 30,00% para EAeEF, entre o Governo Federal e o TCU entre 2003 e 2006.

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 19 e 21.

Constata-se com o Gráfico 12 que, embora pela prestação de contas do Governo Federal o limite de 30,00% de aplicação mínima em erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental (EAeEF) tenha sido cumprido durante o período de análise, os valores apurados pelo TCU demonstram exatamente o contrário. Enquanto em 2003 a União apresenta o percentual de 32,52%, o TCU apura 21,81%, diferença de 49,10%. No ano seguinte, a União afirma ter aplicado 37,62% dos recursos em EAeEF, mas o TCU apresenta 25,20%, diferença de 49,28%. Em 2005, o TCU apurou 29,67%, enquanto a União chega com seus cálculos a 41,40%, diferença de 39,53%. No último ano em que foi obrigatória essa destinação a União apresentou 44,42%, enquanto o TCU apurou 29,20%, diferença de 51,36%.

Os valores apurados pelos entes são bastante distintos no caso da apuração desse limite. Enquanto para a União o limite foi cumprido durante todo o período da análise, para o TCU em nenhum ano o limite foi alcançado, ficando inclusive bem abaixo do determinado nos anos de 2003 e 2004. Importante ressaltar que a partir de 2007 esse limite deixou de ser exigido.

Após a realização das análises sobre: a expressividade, evolução, aplicação mínima constitucional e composição das despesas com a função Educação, na próxima seção são expostas as considerações finais sobre os resultados alcançados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral desta pesquisa, “analisar os valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008”, foi alcançado, uma vez que as despesas com a função Educação foram analisadas, sua evolução e expressividade foram demonstradas e discutidas pormenorizadamente na seção 3.4 (Considerações sobre os resultados obtidos).

O primeiro objetivo específico (a), “identificar conceitos e classificações sistematizados pela Contabilidade Pública para as despesas dos entes públicos”, foi atingido, visto que foram explicitados conceitos, princípios, classificações e estágios da despesa pública na seção 2.5 (Despesas Públicas).

O segundo objetivo específico (b), “apresentar os demonstrativos contábeis emitidos pelo Governo Federal em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal”, verificou-se que ele foi alcançado no tópico 2.4 (Demonstrativos contábeis segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal), com a apresentação dos demonstrativos exigidos por essa lei.

O terceiro objetivo específico (c), “coletar e organizar dados contábeis relativos às despesas orçamentárias do Governo Federal com enfoque na função Educação, referente aos anos de 2003 a 2008”, foi atendido, tendo em vista que, nas seções 3.2 (Obtenção e coleta de dados) e 3.3 (Organização e tabulação dos dados), foram especificados os procedimentos utilizados para a coleta dos dados e os ajustes realizados na organização e tabulação dos mesmos.

O quarto objetivo específico (d), “efetuar o ajuste monetário nos valores das despesas com educação em cada um dos anos, permitindo a constatação se tem ocorrido acréscimo, decréscimo ou estagnação nos gastos com essa função”, foi alcançado com o ajuste monetário realizado na seção 3.3 (Organização e tabulação dos dados) e com a análise apresentada no tópico 3.4.3 (Evolução das despesas com Educação), onde realizou-se a comparação entre os valores originais e os ajustados monetariamente.

O quinto objetivo específico (e), “verificar o atendimento dos percentuais relativos aos limites de aplicação mínima constitucional para a educação em cada ano da análise”, verifica-se que ele foi atingido no tópico 3.4.4 (Observação da aplicação mínima

constitucional), no qual foram realizadas considerações sobre o percentual obtido para cada um dos anos referente aos limites de aplicação mínima constitucional.

O sexto objetivo específico (f), “evidenciar e expor considerações sobre valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com educação no Governo Federal”, também foi atingido. Nos tópicos 3.4.1 (Expressividade das despesas com a função Educação), 3.4.2 (Composição da despesa com Educação) e 3.4.3 (Evolução das despesas com Educação) foram realizadas as análises relacionadas com a composição, evolução e expressividade das despesas com Educação.

Verificado o atendimento dos objetivos, na sequência são apresentadas considerações quanto aos resultados.

4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS

Por meio da apresentação desse estudo foi possível analisar os valores, a composição, a evolução e a expressividade das despesas com a função Educação na execução do Orçamento da União entre 2003 e 2008.

A partir da análise realizada, verificou-se que o valor da despesa com a função Educação apresentado no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) do Governo Federal no ano de 2003 foi de R\$ 14,23 bilhões e em 2008, R\$ 28,25 bilhões, que representa um aumento de 98,52%. Entretanto, se esses valores forem ajustados conforme o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) passam a ser de R\$ 19,30 bilhões em 2003 e de R\$ 29,07 bilhões em 2008, que representa um aumento de 50,65%. Percebe-se, assim, que houve a necessidade de ajustar monetariamente os valores para obter um conjunto de dados desconsiderando a desvalorização da moeda.

A variação da expressividade da Educação em relação ao total das despesas ficou entre 2,44%, em 2006 e 2,88% em 2003 e 2008. Constatou-se assim que, embora a função Educação tenha sido uma das cinco mais expressivas durante o período da análise, sua representatividade é baixa. Isso porque há concentração de recursos nas duas despesas mais expressivas. As despesas com as funções Encargos Especiais e Previdência Social somadas representam mais de 70% do total de despesas.

Em relação à Receita Corrente Líquida (RCL), constatou-se que apresentou aumento de 44,55% de aumento. Sabendo-se que a RCL serve como base para o cálculo de diversos limites constitucionais e legais, percebe-se que se fosse utilizado esse valor para o cálculo do limite de aplicação mínima constitucional (18%), segundo o art. 212 da Constituição Federal de 1988, o valor destinado a função Educação pelo Governo Federal seria, em 2008 de R\$

79,38 bilhões, R\$ 50,31 bilhões a mais do que o despendido em 2008. Mesmo que o percentual de aplicação mínima fosse reduzido em função da RCL representar o somatório de diversos tributos, com deduções específicas, o valor destinado a Educação estaria sempre em consonância com o aumento, ou com a redução na arrecadação do Governo Federal. Atualmente a aplicação mínima constitucional é calculada somente a partir da receita resultante de impostos.

A partir da comparação da função Educação com o serviço da dívida da União, verificou-se que, o valor despendido com o serviço da dívida aumentou 46,96%, ou R\$ 92,54 bilhões. Somente o aumento no valor despendido com as despesas referentes ao serviço da dívida da União foi 9,46 vezes superior ao aumento ocorrido nas despesas com a função Educação no período.

Na análise da composição, a despesa com Educação apresentou uma concentração de recursos na subfunção Ensino Superior. Sua representatividade ficou entre 52,19% em 2003 e 43,45% em 2008. Dentre as cinco mais expressivas subfunções típicas da Educação, a despesa com Ensino Superior representou em todos os anos mais de 68,87%.

Em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), a análise constatou que ocorreu aumento entre o primeiro e último ano da análise de 28,96%. Sabendo-se que o aumento da função Educação no período foi de 50,65%, percebe-se que o crescimento em termos percentuais da função Educação foi superior ao do PIB.

Ao analisar o atendimento ao limite constitucional de 18,00% de aplicação mínima constitucional em educação, verificou-se que segundo o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), ele foi cumprido em todos os anos. Entretanto o Tribunal de Contas da União (TCU) nos relatórios emitidos anualmente para avaliação das contas do Governo da República, os valores apurados para verificação da aplicação do limite de 18%, foram diferentes dos apresentados nos relatórios do Governo Federal, exceto em 2005 e 2008. No ano de 2004 a diferença entre as duas apurações foi bastante significativa. Segundo o TCU, o percentual foi de 20,87% e o apurado pelo Governo foi de 39,44%. Apesar das diferenças, constatou-se que as duas apurações demonstram que o Governo Federal atendeu o limite de 18,00%, constante do art. 212 da Constituição Federal de 1988.

Situação diversa ocorreu na análise do atendimento ao limite de aplicação mínima em MDE na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental (EAeEF). Embora pela prestação de contas do Governo Federal o limite de 30% de aplicação na EAEF tenha sido cumprido durante o período de análise, os valores apurados pelo TCU

demonstraram exatamente o contrário. Enquanto em 2004, a União afirmou ter aplicado 37,62% dos recursos em EAeEF, mas o TCU apresentou 25,20%, diferença de 49,28%. No último ano em que foi obrigatória essa destinação (2006) a União apresentou 44,42%, enquanto o TCU apurou 29,20%, diferença de 51,36%. A partir de 2007 esse limite deixou de ser exigido.

Importante lembrar que este estudo não objetivava analisar se os valores utilizados com a função Educação são ideais ou não, nem efetuar considerações a respeito de qual seria o nível ideal de gastos. Para efetuar esse tipo de análise o estudo teria que verificar a qualidade das ações empreendidas com os valores despendidos.

Apresentadas as considerações quanto aos resultados, na próxima seção são apresentadas algumas sugestões para pesquisas futuras.

4.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

A partir da realização deste estudo, observou-se que existem outras análises possíveis acerca da função Educação no Orçamento da União. A primeira sugestão é de que a mesma análise seja feita para o período entre os anos 1995 e 2009. Assim, seria possível verificar a diferença entre o despendido com a função Educação durante o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso e do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, os dois primeiros chefes do executivo a serem reeleitos. Além disso, esses foram os dois primeiros governos após a implantação do Real como moeda nacional.

Pode-se também realizar um estudo comparativo para o período entre os anos de 2003 e 2008 das despesas fixadas em relação às despesas executadas com a função Educação. Esse estudo permitiria a observação sobre quanto a União tem executado do valor fixado para a despesa com a função Educação.

Outra sugestão é analisar as despesas com Educação a partir de seus programas, projetos e atividades. Assim, seria possível perceber que direcionamento o Governo Federal dá aos recursos destinados a Educação, em termos de metas e objetivos do Plano Plurianual (PPA).

Uma quarta sugestão é a de aprofundar o estudo verificando o valor destinado a cada ente federativo e a cada instituição de ensino. Esse estudo permitiria perceber se há concentração de recursos destinados a algum ente ou instituição específica.

Outra possibilidade é analisar a despesa com a função Educação utilizando indicadores que permitam verificar a forma como os recursos destinados a essa despesa estão sendo utilizados.

Pode-se também realizar um estudo sobre os efeitos da Desvinculação de Receitas da União (DRU) no valor destinado a Educação. A DRU, através das diversas redações dadas ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) desvincula de órgão, fundo ou despesa, 20% do arrecado pela União com impostos, contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico. Em função dessa desvinculação o valor destinado a Educação é reduzido. A esse estudo pode ser associado o aprofundamento da análise do atendimento dos limites mínimos constitucionais para a Educação.

Uma última sugestão é a de elaborar uma análise comparativa entre os valores destinados a função Educação pelo Governo Federal do Brasil e o destinado a Educação pelos governos de outros países.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995. 271 p.

ARAÚJO, Carlos Henrique. **Avaliação da Educação Básica**: em busca da qualidade e equidade no Brasil. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2005. 71 p.

BC – Banco Central do Brasil. **Produto Interno Bruto**. Disponível em:
< <http://www.bcb.gov.br/?INDECO> > acesso em 19 set. 2009.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76 – 96.

BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003. p. 117 - 143.

BIROU, Alain. **Dicionário das Ciências Sociais**. Lisboa: Dom Quixote, 1982.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm > acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:
< [http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-lei n.º/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-lei%20n.º/Del0200.htm) > acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Decreto nº. 6.320, de 20 de dezembro de 2007**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Educação, e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6320.htm > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Decreto nº. 6.531, de 4 de agosto de 2008**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6531impressao.htm > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Decreto nº. 6.929, de 6 de agosto de 2009**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6929.htm > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf > acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:
< <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm> > acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/19394.htm > acesso em 3 de abr. 2009.

_____. **Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683compilado.htm > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria Conjunta n.º 3, de 14 de outubro de 2008**. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF> > acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338, de 26 de abril de 2006**. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Portaria n.º 25, de 14 de julho de 1976, da SOF**. Atualiza o Anexo n.º 5 da Lei n.º 4.320/1964.

_____. **Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999, do MOG**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>> acesso em 19 mar. 2009.

BURKHEAD, Jesse. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: FGV, Serv. de Publicações, 1971. 627p.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito financeiro e orçamentário**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005. 181 p.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: edição do autor, 1988. 230 p.

CRUZ, Flávio da; *et al.* **Comentários à lei n.º 4.320**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 450 p.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1984. 333p.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. **IGPs**. Disponível em:
< http://www.fgv.br/dgd/asp/dsp_IGP.asp > acesso em 6 ago. 2009.

FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Quadro comparativo – Fundeb – Fundef**. MEC - Ministério da Educação - Assessoria de Comunicação Social. Disponível em:
< ftp://ftp.fnde.gov.br/web/fundeb/quadro_comparativo_fundeb_fundef.pdf > acesso em 19 set. 2009a.

_____. **Missão e Objetivos**. Disponível em:
< <http://www.fnde.gov.br/> > acesso em 19 de set. 2009b.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 365 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GOMES, Laurentino. **1808**: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil. São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2007. 414 p.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Brasil**. Disponível em:
< <http://www.ibge.gov.br/paisesat/main.php> > acesso em 20 out. 2009a.

_____. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA e Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC**. Disponível em:
< http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm > acesso em 18 mar. 2009b.

_____. **Produto Interno Bruto**. Disponível em:
< http://www.ibge.gov.br/7a12/voce_sabia/vocabulario/vocabulario.php?id_vocabulario=92 > acesso em 19 set. 2009c.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 352 p.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem). 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 270 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 808 p.

ONU – Organização das Nações Unidas. **Desenvolvimento humano e IDH**. Disponível em: < <http://www.pnud.org.br/idh/> > acesso em 10 de out. 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. Florianópolis, 2005. 348 f.. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2005.

_____. **Livro Didático: Disciplina Contabilidade Pública II**. Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2009. 163 p.

_____. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios**. Florianópolis, 2002. 311 f.. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2002.

PLATT NETO, Orion Augusto ; CRUZ, Flávio da . **Expressividade das despesas com educação no orçamento do Governo Federal do Brasil**. In: VII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2007, Mar del Plata. Anais do VII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2007.

_____. **Composição e expressividade das despesas com educação na execução do orçamento do Governo Federal do Brasil**. In: VIII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2008, Assunção, Paraguai. Anais do VIII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul. Florianópolis, SC: INPEAU, 2008.

PMM – Prefeitura Municipal de Manaus. **Portaria n.º 42/99 comentada**. Disponível em: <http://www2.manaus.am.gov.br/porta1/transparencia/ContasPublicas/outrosinslegais/portaria_42_comentada.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2009.

PORTAL DO GOVERNO BRASILEIRO. **O País**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/pais/>> acesso em 19 de set. 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry, *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p.

ROLAND, Débora da Silva. **A dimensão humana do Estado: o povo**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 451, 1 out. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5767>>. Acesso em: 03 dez. 2009.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. ver. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 385 p.

SIORG - Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal. **Hierarquia**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
< <http://www.siorg.redegoverno.gov.br/index.htm>> acesso em 19 de set. 2009

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 475 p.

SOF – Secretaria do Orçamento Federal. **Orçamento**. Disponível em:
<<http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?sec=8>>. Acesso em 04 out. 2009.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 4 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004. 383 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2005. 398 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 6 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006. 379 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 7 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 295 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 4 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004. 229 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal:** manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2005. 229 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal:** manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 6 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006. 168 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal:** manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 7 ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 130 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Portaria nº. 307, de 29 de junho de 2004.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria nº. 458, de 29 de junho de 2005.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria nº. 492, de 29 de junho de 2006.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria nº. 402, de 27 de junho de 2007.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria nº. 336, de 26 de junho de 2008.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Portaria nº. 371/2009, de 29 de junho de 2009.** Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 de set. 2009.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal:** manual de elaboração. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. n.º2, out. 2002. 161 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal:** manual de elaboração. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. 3. ed. atual. Brasília: STN, 2003. 173 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2003. 96 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 2 out. 2008.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2004. 99 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 2 out. 2008.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2005. 101 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 2 out. 2008.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2006. 131 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 2 out. 2008.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2007. 133 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 2 out. 2008.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. dez. 2008. 129 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp > acesso em 19 abr. 2009.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária.** Manual de Elaboração. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. n.º2, out. 2002. 202 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária:** manual de elaboração. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. 3. ed. atual. Brasília: STN, 2003. 229 p. Disponível em:
< http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> acesso em 19 mar. 2009.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional / SOF – Secretaria do Orçamento Federal. **Manual de Despesa Nacional:** Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>> acesso em 29 de mar. 2009.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2003. Brasília: 2004. 591 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

_____. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2004. Brasília: 2005. 486 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

_____. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2005. Brasília: 2006. 288 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

_____. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2006. Brasília: 2007. 360 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

_____. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2007. Brasília: 2008. 447 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

_____. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício 2008. Brasília: 2009. 431 p. Disponível em:
< http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo > acesso em 8 de ago. 2009.

continuação						
Dados extraídos do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção						
Funções	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Encargos Especiais	332.369.894	311.986.551	316.696.227	481.727.790	432.935.312	485.168.785
Previdência Social	209.311.504	216.726.226	231.696.089	255.383.517	265.598.708	270.095.931
Saúde	39.097.019	43.176.322	44.842.341	48.659.321	51.814.375	52.370.156
Assistência Social	12.109.352	18.153.365	19.427.598	25.847.775	28.005.991	30.129.097
Educação	20.468.390	19.030.132	19.896.633	23.584.221	27.597.832	29.508.313
Defesa Nacional	16.646.983	17.773.564	18.956.005	20.203.859	22.175.403	23.471.528
Trabalho	13.662.329	14.019.932	15.630.622	19.850.920	22.383.916	23.704.878
Judiciária	12.028.005	13.789.726	13.120.375	17.420.408	18.198.555	19.631.567
Administração	10.633.344	11.701.945	11.167.056	13.282.385	15.984.702	15.442.238
Agricultura	9.360.348	10.002.014	10.236.568	12.170.708	12.856.560	10.208.359
Demais Funções	34.218.218	35.670.324	44.325.565	49.460.210	64.572.724	65.028.381
Total	709.905.386	712.030.102	745.995.076	967.591.114	962.124.079	1.024.759.232
Subfunções						
Ensino Superior	10.683.199	9.399.809	10.119.400	11.312.253	12.708.707	12.820.647
Ensino Fundamental	2.784.439	877.681	1.423.098	2.747.002	3.812.039	1.420.306
Alimentação e Nutrição	1.613.659	314.879	1.820.415	2.087.576	2.024.912	1.840.961
Outros Encargos Especiais	-	4.207.803	1.796.901	1.568.639	3.264.732	1.111.420
Administração Geral	180.482	298.336	410.078	2.228.657	2.293.060	2.348.166
Ensino Profissional	1.036.722	1.078.066	1.241.206	1.333.185	1.503.919	1.947.932
Educação de Jovens e Adultos	683.099	9.775	823.858	721.489	159.420	343.235
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	393.281	442.703	442.606	476.832	488.825	515.261
Ensino Médio	194.540	253.550	427.106	207.204	267.816	707.446
Demais Subfunções	2.898.969	2.147.531	1.391.965	901.385	1.074.402	6.452.939
Total	20.468.390	19.030.132	19.896.633	23.584.221	27.597.832	29.508.313
Dados extraídos do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receitas consideradas para apuração do limite constitucional	42.338.555	31.428.039	58.080.108	64.180.563	94.704.864	101.309.991
Despesas consideradas para apuração do limite constitucional	14.911.363	12.394.446	12.136.019	17.098.253	17.513.875	19.150.623

Fonte: Elaborado a partir das Tabelas 5, 7, 9, 10 e 22.

Apêndice B

Análise da consolidação das contas nacionais em relação à função Educação para o período entre 2003 e 2008

Segundo Araújo (2005), a Organização das Nações Unidas para a Educação Ciência e Cultura (UNESCO), preconiza que o investimento ideal por país em educação deve ser de 6,00% do Produto Interno Bruto (PIB). Essa análise objetiva verificar qual o percentual que o Brasil investiu em Educação no período de análise.

A consolidação das contas públicas é o demonstrativo que atende ao art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000):

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

Embora o art. 51 da LRF determine o prazo para que os Municípios encaminhem suas contas para o Poder Executivo, nem todos cumprem esses prazos. A seguir consta o percentual de Municípios que encaminharam suas contas dentro do prazo em cada ano: 2003 – 84,80%; 2004 – 65,20%; 2005 – 67,60%; 2006 – 64,50%; 2007 – 82,90%; e 2008 – 76,00%.

A Tabela 24 apresenta os valores da consolidação das contas nacionais (somatório das despesas dos Municípios, Estados e União) referentes a Educação e o PIB para cada ano do período entre 2003 e 2008.

Tabela 24 – Comparação dos valores destinados a Educação no Brasil com o PIB entre os anos de 2003 e 2008

Valores em R\$ Bilhões, ajustados pelo IPCA até 31/12/2008						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
PIB	2.306,03	2.428,57	2.518,67	2.662,38	2.811,55	2.973,74
Educação	109,61	100,94	103,59	113,94	133,17	150,34
% Educação em relação ao PIB	4,75%	4,16%	4,11%	4,28%	4,74%	5,06%

Fonte: Elaborado com base nas Portaria n.º 307/2004 (STN, 2004, p. 7); Portaria n.º 458/2005 (STN, 2005, p. 8); Portaria n.º 492/2006 (STN, 2006, p. 8); Portaria n.º 402/2007 (STN, 2007, p. 8); Portaria n.º 336/2008 (STN, 2008, p. 8); e Portaria n.º 371/2009 (STN, 2009, p. 9).

A partir da Tabela 24, constata-se que em 2003, o percentual de investimento em Educação era de 4,75% do PIB. Nos dois anos seguintes essa representatividade declinou

chegando a 4,11% do PIB em 2005. Em 2006 o investimento em Educação apresenta aumento em relação ao PIB, passando a representar 4,28%. Nos dois anos seguintes, 2007 e 2008, registrou-se, 4,74% e 5,06% respectivamente.

No Gráfico 13 é possível visualizar a diferença entre o investido em Educação no Brasil no período entre 2003 e 2008 com o que a UNESCO preconiza.

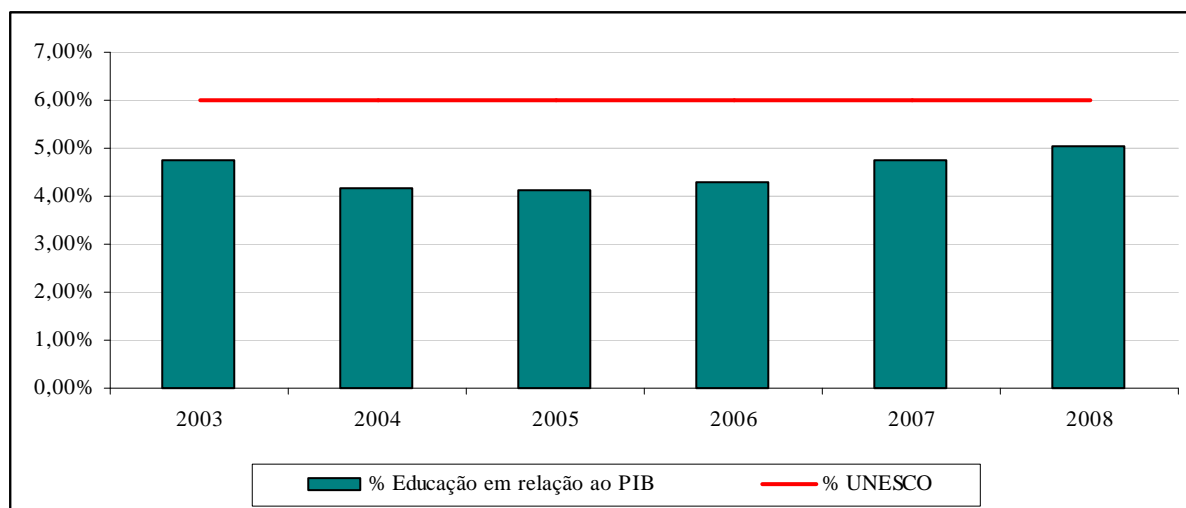


Gráfico 13– Comparação do investimento em Educação em relação ao PIB, segundo os critérios da UNESCO para os anos entre 2003 e 2008

Fonte: Elaborado a partir da Tabela 24.

A partir do Gráfico 13, verifica-se que o Brasil não atingiu em nenhum dos anos da análise os 6,00% preconizados pela UNESCO. O ano em que mais se aproximou foi em 2008, com 5,06%. Em 2005, o Brasil apresentou o menor percentual, no período de análise, do PIB investido em Educação, 4,11%.

Para atender aos 6,00% preconizados pela UNESCO em 2008 o país deveria ter empregado em Educação R\$ 178,42 bilhões, ou seja, R\$ 28,09 bilhões a mais do que foi destinado, o equivalente a 96,62% do valor despendido com a função Educação pela União. Em 2005, o país deveria ter utilizado R\$ 151,12 bilhões, o que representa R\$ 47,53 bilhões a mais do que o destinado, ou seja, 2,5 vezes o que foi utilizado com a despesa Educação pela União.

Assim percebe-se que, embora o percentual do PIB destinado a Educação tenha aumentado desde 2005, o país ainda não alcançou os 6,00% preconizados pela UNESCO como investimento ideal em Educação.

ANEXO

Anexo I

Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (2009a)

Quadro comparativo – Fundeb-Fundef

Parâmetro	Fundef	Fundeb
1. Vigência	Dez anos (até 2006)	14 anos (a partir da promulgação da emenda constitucional)
2. Alcance	Apenas o ensino fundamental	Educação infantil, ensino fundamental e médio
3. Número de alunos atendidos	30,2 milhões (Censo Escolar de 2005)	48,1 milhões, a partir do quarto ano de vigência do fundo (Censo de 2005)
4. Fontes de recursos que compõem o fundo	<p>15% de contribuição de estados, DF e municípios:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Fundo de Participação dos Estados (FPE) ● Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ● Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ● Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (Iplexp) ● Desoneração de exportações (Lei Complementar nº 87/96) <p>Complementação da União</p>	<p>Contribuição de estados, DF e municípios de:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 16,66% no primeiro ano; ● 18,33% no segundo ano ● 20% a partir do terceiro ano, sobre: Fundo de Participação dos Estados (FPE); Fundo de Participação dos Municípios (FPM); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp); Desoneração de Exportações (Lei Complementar nº 87/96) <p>Contribuição de estados, DF e municípios de:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 6,66 no primeiro ano; ● 13,33% no segundo ano; ● 20%, a partir do terceiro ano, sobre: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD); Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); quota-parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos municípios <p>Complementação da União</p>
5. Montante de recursos	R\$ 35,2 bilhões (previsão de 2006, sem complementação da União)	Consideradas as estimativas (em valores de 2006) e a escala de implantação gradual do fundo, os montantes previstos de recursos (contribuição de Estados, DF e municípios, sem complementação da União), seriam:

Parâmetro	Fundef	Fundeb
		<ul style="list-style-type: none"> ● R\$ 41,1 bilhões no primeiro ano ● R\$ 45,9 bilhões no segundo ano ● R\$ 50,7 bilhões no terceiro ano
6. Complementação da União ao fundo	R\$ 313,7 milhões (valor previsto para 2006 pela Portaria MF nº 40, de 3.3.2006) Não há definição, na Constituição, de parâmetro que assegure o montante de recursos da União para o fundo	<p>Consideradas as estimativas, em valores de 2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● R\$ 2 bilhões no primeiro ano ● R\$ 3 bilhões no segundo ano ● R\$ 4,50 bilhões no terceiro ano ● 10% do montante resultante da contribuição dos estados e municípios a partir do quarto ano ● Valores reajustáveis com base no índice oficial da inflação ● Esses valores oneram os 18% da receita de impostos da União vinculada à educação, por força do art. 212 da Constituição, em até 30% do valor da complementação ● Não poderão ser utilizados recursos do salário-educação (a contribuição do salário-educação será estendida a toda educação básica pública) ● Até 10%, poderá ser distribuída aos fundos por meio de programas direcionados à melhoria da qualidade da educação
7. Total geral de recursos do fundo	R\$ 35,5 bilhões previstos para 2006	<p>Previsões (em valores de 2006):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● R\$ 43,1 bilhões no primeiro ano ● R\$ 48,9 bilhões no segundo ano ● R\$ 55,2 bilhões no terceiro ano
8. Distribuição dos recursos	Com base no número de alunos do ensino fundamental regular e especial, de acordo com dados do Censo Escolar do ano anterior	<p>Com base no número de alunos da educação básica (creche, pré-escolar, fundamental e médio), de acordo com dados do Censo Escolar do ano anterior, observada a escala de inclusão:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Alunos do ensino fundamental regular e especial: 100%, a partir do primeiro ano ● Alunos da educação infantil, ensino médio e EJA: 33,33% no primeiro ano; 66,66% no segundo e 100% a partir do terceiro

Parâmetro	Fundef	Fundeb
9. Utilização dos recursos	Mínimo de 60% para remuneração dos profissionais do magistério do ensino fundamental. O restante dos recursos, em outras despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público	<ul style="list-style-type: none"> ● Mínimo de 60% para remuneração dos profissionais do magistério da educação básica. ● O restante dos recursos em outras despesas de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.
10. Valor mínimo nacional por aluno ao ano (detalhamento a ser definido na regulamentação da PEC)	<p>Fixado anualmente, com as diferenciações:</p> <p>Até 2004:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 1ª à 4ª série ● 5ª à 8ª série e educação especial <p>A partir de 2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Séries iniciais urbanas ● Séries iniciais rurais ● Quatro séries finais urbanas ● Quatro séries finais rurais e educação especial 	<p>Fixado anualmente com diferenciações previstas para:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● educação infantil (até três anos) ● educação infantil (pré-escola) ● séries iniciais urbanas ● séries iniciais rurais ● quatro séries finais urbanas ● quatro séries finais rurais ● ensino médio urbano ● ensino médio rural ● ensino médio profissionalizante ● educação de jovens e adultos ● educação de jovens e adultos integrada à educação profissional ● educação especial ● educação indígena e de quilombolas
11. Salário-educação	Vinculado ao ensino fundamental. Parte da quota federal é utilizada no custeio da complementação da União ao Fundef, permitida até o limite de 20% do valor da complementação	Vinculado à educação básica. Não pode ser utilizado para fins de custeio da complementação da União ao Fundeb